

دراسات متقدمة في

# مراجعة الحسابات

جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية  
اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

د. شحاتة السيد شحاتة

استاذ المحاسبة المساعد

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الأسكندرية



دار التعليم الجامعي

الأش شادي عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامي - الإسكندرية - ج.م.ع

تليفاكس: ٠٣/٥٥١٣٩١١ موبايل: ٠١٨٣١٧٩١/٠٠٢/٠٠٢

٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩ Email: dartalemg@yahoo.com











دراسات متقدمة فى

# مراجعة الحسابات

جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية  
اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الافتراض الخاصة

د. شحاتة السيد شحاتة

استاذ المحاسبة المساعد  
قسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

٢٠١٤



دار التعليم الجامعى

ش ٢١ شاذى عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامى - الإسكندرية - ج ٨ ع.  
تليفاكس: ٥٥٦٣٩٦١/٠٣-٠٢ موبایل ٠٠٢/٠١٠١٨٣١٧٩٦  
٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩ Email.dartalemg@yahoo.com



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قُلْ إِنَّ رَبِّي يَبْسُطُ الرِّزْقَ لِمَنْ يَشَاءُ مِنْ عِبَادِهِ  
وَيَقْدِرُ لَهُ وَمَا أَنْفَقْتُمْ مِنْ شَيْءٍ فَهُوَ يُخْلِفُهُ  
وَهُوَ خَيْرُ الرَّازِقِينَ ﴾

صدق الله العظيم

(سورة سبأ . 39 )



## مقدمة :

تعتبر مراجعة الحسابات أحد العلوم الإجتماعية التي تلعب دوراً بارزاً في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وتساعد المراجعة على زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية، وبالتالي فهي تعتبر عاملاً هاماً في زيادة الاستثمارات وتوسيع سوق الأوراق المالية. وتساهم مراجعة الحسابات في حماية المستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية من مخاطر سوء عرض القوائم المالية، ومخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم.

ويتناول هذا المؤلف بعض الدراسات المتقدمة في مراجعة الحسابات في ضوء التحديات المهنية ومتغيرات بيئة الأعمال وبيئة الممارسة المهنية السائدة حالياً في مصر.

ويشتمل هذا الكتاب على إحدى عشر فصلاً حيث يتناول الفصل الأول موضوع جودة المراجعة من ناحية دراسة مفهوم جودة المراجعة والاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة والعوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة والآثار المترتبة على جودة المراجعة. ويتناول الفصل الثاني موضوع خطر المراجعة حيث يعرض لتطور مفهوم خطر المراجعة ثم لتعريف خطر المراجعة وتحديد مكوناته وأنواعه وعلاقة أنواع المخاطر ببعضها البعض ثم نعرض للنماذج المقترحة لتقدير خطر المراجعة وأثر تقدير خطر المراجعة على تخطيط أعمال المراجعة وعلاقة خطر المراجعة بجودة المراجعة. ويتناول الفصل الثالث تطور مسئولية مراجع الحسابات الخارجى عن الرقابة الداخلية، ويختص الفصل الرابع بدراسة اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات العمليات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، ويتناول الفصل الخامس موضوع اختبارات صحة التفاصيل في أرصدة الحسابات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية. ويختص الفصل السادس من الكتاب بدراسة موضوع فحص القوائم المالية المرحلية أو الدورية بصفة عامة، وفي مصر بصفة خاصة وذلك من خلال استعراض مفهوم الفحص ومعايير المهنية، ومتطلبات تخطيط أعمال الفحص وتنفيذها. ومتطلبات إعداد تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية. ويتعرض الفصل السابع لمراجعة القوائم المالية المختصرة ومراجعة المعلومات المالية القطاعية ومراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تم

مراجعتها وذلك في إطار متكامل لكل خدمة مهنية بداية من قبول التكليف وحتى إعداد تقرير المراجعة. ويختص الفصل الثامن باستعراض مهام المراجعة ذات الطبيعة الخاصة بخلاف مراجعة القوائم المالية السنوية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية وفحص القوائم المالية المرحلية، حيث سنعرض لمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة، ومراجعة عنصر أو جزء من القوائم المالية، ومراجعة مدى التزام المنشأة بالشروط التعاقدية بالإضافة إلى تكليف مراقبي الحسابات بإنجاز مهمة متفق عليها. ويتناول الفصل التاسع من فصول الكتاب موضوع اختبار المعلومات المالية المستقبلية والذي يعتبر خدمة مهنية حديثة العهد في مصر تتطلب من مراقبي الحسابات الالتزام بما ورد في معايير المراجعة الدولية والمصرية من ناحية قبول وتخطيط وتنفيذ وإعداد تقرير عن أعمال اختبار المعلومات المالية المستقبلية. وخصصنا الفصل العاشر لدراسة مسئولية مراقبي الحسابات في اكتشاف الغش والتقرير عنه، وأخيراً يتناول الفصل الحادي عشر المراجعة وتكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسب الآلي حيث سنعرض لأثر استخدام الحاسب الآلي على عملية المراجعة، والمراجعة المستمرة في ظل التجارة الإلكترونية C.A. ويتناول هذا الفصل أيضاً خدمة التأكيد المهني على الثقة في موقع الشركة على الإنترنت Web Trust وخدمة التأكد على الثقة في نظم المعلومات الفورية Sys. Trust.

ونحمد الله سبحانه وتعالى ونشكر فضله علينا، ونود أن يكون في هذا الكتاب نفع للمهتمين بدنيا المال والأعمال وللدارسين والممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر والعالم العربي، وأن يكون فيه إضافة للمكتبة العربية.

والله ولي التوفيق

## الفصل الأول

### جودة المراجعة *Audit Quality*

#### 1- مقدمة :

تستهدف معايير المراجعة وضع مستويات للآداء المهني لمراجع الحسابات الخارجى المستقل. ويترتب على إلتزام مراجع الحسابات بهذه المعايير ومستويات الآداء المهني التي تنطوي عليها الإرتقاء بجودة الآداء المهني من الناحية النظرية. إلا أنه يمكن القول أن وجود تلك المعايير لم يحقق التأثير الإيجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالإرتقاء بجودة المراجعة. ويرجع عدم تحقيق تلك المعايير لهذا الهدف إلى عدة أسباب منها، عدم وضوح وعدم تحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى الإلتزام بها. ومن ناحية أخرى فإن عدم تحقيق المعايير لأهدافها يرجع إلى أن تلك المعايير لم تتضمن عقوبات يتحملها مراجع الحسابات نتيجة مخالفة تلك المعايير أو وجود عقوبات غير رادعة في بعض الحالات. ويرجع عدم تحقيق المعايير لأهدافها من ناحية أخرى إلى عدم التطابق بين إدراك مراجعي الحسابات والطرف الثالث. بالنسبة لمستويات الآداء التي حددتها المعايير مما يؤدي إلى حدوث فجوة توقعات بين المراجعين والطرف الثالث. وقد ترتب على السبب الأخير اختلاف وجهات نظر أطراف بيئة المراجعة فيما يتعلق بجودتها، فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسئوليات القانونية، وهو يحاول بذلك القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ المراجعة أكثر من نتائجها. ومن ناحية أخرى ترى إدارة المنشأة محل المراجعة أن جودة المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة لمسئولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أن الجودة من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في إتخاذ قراراتهم.

ويعكس اختلاف وجهات النظر فيما يتعلق بجودة المراجعة، أن مفهوم جودة المراجعة لم يتبلور بعد بشكل نهائي كمفهوم مستقر، وأنه ما زال من الموضوعات التي تحظى باهتمام الكتابات المحاسبية. وسيخصص هذا الفصل لدراسة مفهوم جودة المراجعة والاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة، والعوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة، وأخيراً الآثار المترتبة على جودة المراجعة وعلاقة جودة المراجعة بمخاطر المراجعة، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية.

## 2- مفهوم جودة المراجعة .

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الدراسات والبحوث الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة. فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974<sup>(1)</sup> أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة.

ومن ناحية أخرى فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي رقم (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. معنى ذلك أن مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية، يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل منشأة المراجعة. وتتعلق معايير الأداء في منشأة المراجعة بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في منشأة المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها،

(1) AICPA, SAS, No. 4, 1974.

وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموازنة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمنشأة المراجعة، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في منشآت المراجعة.

وفي مجال الدراسات الأكاديمية نجد أن تلك الدراسات لم تتفق على مفهوم واحد لجودة المراجعة. لقد تبنت بعض تلك الدراسات مفهوماً لجودة المراجعة يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة المراجعة على أنها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، كما تناولت دراسات أخرى جودة المراجعة من منظور تدنيّة الخطر الكلي للمراجعة. وسنعرض لكل مفهوم من تلك المفاهيم في الصفحات التالية.

لقد تبنت الدراسات التي حددت مفهوم جودة المراجعة على أنه يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية وجهة نظر الإصدارات المهنية الأمريكية في هذا الصدد. فقد أوضحت إحدى تلك الدراسات<sup>(1)</sup> أن مفهوم جودة المراجعة يعني تطبيق المعايير المهنية وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهني المحددة بواسطة مجمع المحاسبين الأمريكيين.

لقد سبق أن ذكرنا أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قد أوضح في إصداراته أن مفهوم جودة المراجعة يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة والتي تعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية. ومن ناحية أخرى فإن قواعد وآداب السلوك المهني تمثل المستويات المقبولة لجودة سلوك مراجع الحسابات. وجدير بالذكر في هذا الصدد أن إحدى الدراسات<sup>(2)</sup> تبنت مفهوماً مختلفاً في هذا المجال، حيث رأت

(1) Konrath, Larry F., "Auditing Concepts and Applications". A Risk analysis approach, West Publishing, 1989

(2) Copely, Paul A., and Mary S. Doucet. "The impact of competition on the Quality of Governmental Audits". Auditing : A Journal of Practice and Theory. Vol. 12 No. 191, 93, PP 99 – 98.

تلك الدراسة أن مفهوم جودة المراجعة يقتصر على الالتزام بمعايير الفحص والتقرير فقط دون أن يمتد هذا المفهوم إلى المعايير العامة للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.

ولقد أخذت بعض الدراسات كما سبق أن ذكرنا بمفهوم جودة المراجعة على أنه يعنى خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية حيث أوضحت تلك الدراسات<sup>(1)</sup> أن جودة المراجعة تتمثل في زيادة احتمال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وقد أوضحت هذه الدراسة أن هذه الأخطاء والتحريفات ترتكبها الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح المالك. وقد أخذت بهذا المفهوم دراسة أخرى<sup>(2)</sup> حيث عرضت تلك الدراسة لمدعوى القضائية التي يتم رفعها ضد مراجعي الحسابات نتيجة الفشل في عملية المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد أوضحت تلك الدراسة أن جودة المراجعة تتمثل في زيادة احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وقد أكدت الدراسة أن فشل مراجع الحسابات في إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمثل فشلاً في عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بالدراسات التي رأت أن مفهوم جودة المراجعة يعنى تخفيض الخطر الكلى لعملية المراجعة فقد سبق أن أوضحنا في الفصل السابق أن جودة المراجعة تعنى قيام مراجع الحسابات بتخفيض خطر الاكتشاف ومن ثم تدنية الخطر الكلى لعملية المراجعة، حيث يتمثل الخطر الكلى لعملية المراجعة في محصلة الخطر المتلزم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، كما سبق أن ذكرنا.

ونرى في هذا الصدد أن أفضل تعريف لمفهوم جودة المراجعة هو ذلك التعريف الذى ينظر للجودة على أنها تمثل التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. إن تعريف جودة المراجعة

(1) De anglo L.E., " Auditor Size and Audit Quality ", Journal of Accounting and economics, Dec 1981, PP. 183- 199.

(2) Palmrose Z.V., "An Analysis of Auditor Litigation Disclosures ". Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol 10, suppl 91, PP 54- 77

على أنها تعنى خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية يركز على إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. ومن ناحية أخرى فإن تعريف جودة المراجعة على أنها تمثل تخفيض الخطر الكلي للمراجعة ينقصه الدقة إلى حد ما، وذلك لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مراجع الحسابات. وجدير بالذكر أنه نظراً لعدم اتفاق الكتاب على مفهوم واحد لجودة المراجعة فقد ركز كثير من الكتاب على تحديد مجموعة من المقومات والاعتبارات التي يمكن الاستدلال من توافرها على تحقيق جودة المراجعة، وسنعرض لتلك المقومات والاعتبارات كجزء متمم لتحديد مفهوم المراجعة في الجزء التالي.

### 3- الإعتبارات والمقومات المحددة لجودة المراجعة .

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الإعتبارات والمقومات التي يعكس توافرها جودة المراجعة، وهذه المقومات والإعتبارات هي :

- أ- حجم منشأة المراجعة.
- ب- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة.
- ج- صدق تقارير منشأة المراجعة.
- د- مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة المنشأة محل المراجعة.
- هـ- هيكلية عملية المراجعة.
- و- خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة.
- ز- التقدم التقني في أداء المهنة.
- ح- المنافسة بين منشآت المراجعة.
- ط- عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها.
- ي- نسبة الأتعاب من المنشأة محل المراجعة إلى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة.

وسنعرض لهذه المقومات والإعتبارات في الصفحات التالية، ونحدد المقصود بكل منها ومدى مساهمة كل منها في تحقيق جودة المراجعة.

### 3-1- حجم منشأة المراجعة :

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة أعمال المراجعة. فقد توصلت إحدى الدراسات (1) إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى منشآت المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بقيام منشآت مراجعة أخرى أقل حجماً، وقد بررت الدراسة تلك النتيجة بأن منشآت المراجعة الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة ولها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت المراجعة الأقل حجماً، مما ينعكس إيجابياً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى.

كما أوضحت دراسات أخرى (2) أن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بزيادة جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة بالمنشآت الأخرى الأقل حجماً ويرجع ذلك - كما أوضحت الدراستين السابقتين - إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة.

ومن ناحية أخرى فإن منشآت المراجعة الكبيرة تقوم بتطبيق برامج مراجعة الزملاء. ويترتب على ذلك ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بواسطة تلك المنشآت بالمقارنة بالمنشآت الأقل حجماً. وفي حقيقة الأمر فإن مكاتب المراجعة الكبرى تستطيع اكتشاف الأخطاء الجوهرية

(1) D eanglo L.E. Auditor size and Audit Quality. Journal of Accounting and economics, Dec , 81, PP. 183 – 199.

(2) Doupch N., and D. Simunic, " The nature of competition in the Auditing Profession. A descriptive and normative view ". In : Regulation and the Accounting Profession, edited by Buckley. and F Weston Belmenk, Life time Learning Publication, P.P. 77- 94.

في القوائم المالية بكفاءة أكبر من المكاتب الصغرى. وترجع زيادة قدرة منشآت المراجعة الكبرى على إكتشاف الأخطاء إلى ما تتمتع به تلك المنشآت من مهارات فنية وإنخفاض الدعاوى المرفوعة ضدها بالمقارنة بالمنشآت الصغرى. ومن ناحية أخرى فإن مراجع الحسابات سوف يفصح عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة إذا كان من أحد المكاتب الكبرى أكثر مما لو كان من مكاتب صغرى<sup>(1)</sup>.

### 3-ب- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة

من المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم لا تحتوى على أخطاء جوهرية، ومن ناحية أخرى فإن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله. ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد منشأة المراجعة يعتبر مقياساً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشأة المراجعة. وقد أكدت هذه النتيجة الكثير من الدراسات<sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup> حيث أوضحت تلك الدراسات أن الدعاوى القضائية ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المراجعين لعدد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات التي يمكن توقيعها على مراجع الحسابات، وكذلك في التأثير السلبي لتلك الدعاوى على سمعة منشأة المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي تقدمها. وقد أكدت هذه الدراسات أن الإفصاح عن تلك الدعاوى القضائية للطرف الثالث يؤكد اعتبارها مقياساً للجودة.

(1) Michael C Knapp. " Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality ", Auditing A Journal of Practice and Theory " VOL 10, No.1. Spring, 1991 PP 35 – 52

(2) Palmrose, Z u . " an analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality " . The Accounting Review, 88, PP. 55-73

(3) Schipper, Katherine , " Discussion of an Analysis of Auditor Litigation Disclosure", Auditing A Journal of Practice and Theory " . vol 10 1991, PP 72 – 76

### 3-ج- صدق تقارير منشأة المراجعة .

أوضحت بعض الدراسات أنه يمكن المفاضلة بين منشآت المراجعة من ناحية الجودة على أساس صدق تقارير المراجعة الصادرة عن تلك المكاتب<sup>(1)</sup>. وقد أوضحت تلك الدراسات ارتباط صدق منشأة المراجعة بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية بأداء عملية المراجعة بطريقة تؤدي إلى تخفيض من التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة. إن إبداء رأى مراجع الحسابات في القوائم المالية - في ظل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك عن أداء الإدارة - يؤدي إلى الحد من قدرة الإدارة على تحريف القوائم المالية لإخفاء النتائج الضارة بمصالح الملاك.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(2)</sup> أن صدق تقارير منشأة المراجعة تعبر عن جودة عملية المراجعة، ويتمثل صدق تقارير المراجعة في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لإتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة.

### 3-د- طول فترة استمرار منشأة المراجعة في عملية المراجعة .

لم تحدد الدراسات السابقة بصورة قاطعة طبيعة علاقة مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة الشركة محل المراجعة مع جودة المراجعة بصورة قاطعة. فمن ناحية أكدت بعض الدراسات زيادة جودة المراجعة في حالة طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة. وترى تلك الدراسات أن انخفاض جودة أداء مراجع الحسابات يحدث عندما يكون ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة قصيراً. ويرجع هذا الاعتقاد بوجود ظاهرة التعلم التي تؤدي إلى زيادة احتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية في

(1) Dopuch N and D. Simuric. " Competition in Auditing An Assessment " Fourth Symposium on Auditing Research, Urban IL : Office of Accounting Research 1982, PP. 403 - 450.

(2) Teoh, Siew Hong and T. J. Wong. "Perceived Auditor Quality and the Earnings Responses Coefficient ", The Accounting Review, 1993. PP. 364 - 366.

القوائم المالية بالنسبة لمراجع الحسابات الذي يقضى فترة إرتباط طويلة في مراجعة المنشأة محل المراجعة.

وقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> في هذا الصدد أن احتمال فشل عملية المراجعة يزداد في حالات الإرتباطات القصيرة بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت مجموعة أخرى من الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة عملية المراجعة. وترجع هذه العلاقة العكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة المراجعة إلى التأثير على إستقلال مراجع الحسابات وقدرته على إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والإفصاح عنها. فقد أوضحت إحدى تلك الدراسات<sup>(2)</sup> في هذا الصدد أن طول فترة الإرتباط بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة قد يترتب عليه الحد من إجراءات المراجعة نتيجة زيادة ثقة مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد توصلت دراسة أخرى<sup>(3)</sup> إلى أنه بعد نقطة معينة، فإن العلاقة بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة وقدرته على إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية (وبالتالي جودة أدائه) تكون عكسية، وقد أكدت دراسة أخرى<sup>(4)</sup> ذلك حيث توصلت تلك الدراسة إلى أن طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة يترتب عليه تخفيض احتمال إفصاح مراجع الحسابات في تقريره عن الأخطاء المكتشفة في القوائم المالية.

(1) Piere and J.A Anderson, "An Analysis of the Factors Associated with low suits Against Public Accountants ". The Accounting Review 1984, PP. 242 – 263.

(2) Shockley, R.A , "Perceptions of Auditor Independence: An Empirical analysis", The Accounting Review, Oct. 1981, PP 785 – 800.

(3) Micheal Knapp, " Factors that Audit Committee Members use as Surrogates for Audit Quality ". Auditing : A Journal of Practice and Theory, vol. 10, No. 1 spring 1991, PP. 35 – 52.

(4) Ragunathan B., B L Lewis, and J.H. Evans - An operational Model of Auditor Independence. ( Working Paper, Union of Pittsburg ) Oct. 1987.

### 3-هـ- هيكلية عملية المراجعة .

تتطوى هيكلية عملية المراجعة على وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عملية المراجعة. إن التطبيق العملي في مجال المراجعة يوضح وجود تشابه في خطوات عمليات المراجعة المطبقة في منشآت المراجعة المختلفة، إلا أنه يوجد اختلاف في كيفية تنفيذ خطوات المراجعة. ويترتب على الاختلاف في كيفية تنفيذ خطوات عملية المراجعة وجود فروق هيكلية بين منشآت المراجعة. وقد أكدت بعض الدراسات العلاقة الطردية بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها. وفي هذا الصدد أكدت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> أن منشآت المراجعة التي تستخدم مدخل هيكلية المراجعة تظهر بصورة أفضل أمام الطرف الثالث من تلك التي لا تستخدم مدخل الهيكلية، وذلك من خلال اعتقاد الطرف الثالث بأن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل الهيكلية تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر إتقاناً من غيرها من المنشآت، ومن ثم فقد استنتجت الدراسة وجود علاقة طردية بين هيكلية المراجعة وجودتها. وفي حقيقة الأمر فإن نتائج تلك الدراسة لم تكن قاطعة حيث أن العلاقة بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها لم تحسم حتى الآن.

### 3-و- خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة محل المراجعة .

أوضحت العديد من الدراسات أن خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني زيادة جودة عملية المراجعة. إن الخبرة الكبيرة يترتب عليها إكتساب منشأة المراجعة سمعة طيبة في مجال الصناعة التي تخصص فيها<sup>(2)</sup> (1).

(1) Newton, James D., and Robert H Ashton. "The Association between Audit Technology and Audit Delay". Auditing: A Journal of Practice and Theory, Suppl. 1989, PP. 23-37.

(2) Defond, Mark L. "The Association between Change in Client Firm, Agency costs and Auditor Switching". Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 11, No.1, Spring 1992, PP. 16-31.

ومن ناحية أخرى فإن تخصص منشأة المراجعة في صناعة معينة وإن كان يؤدي إلى تخفيض تكاليف المراجعة ويرفع كفاءتها إلا أنه في نفس الوقت يؤدي إلى زيادة خطر المراجعة الناتج من عدم التنوع في عملاء منشأة المراجعة<sup>(2)</sup>.

### 3-ز- التقدم التقني في أداء المهنة

أشارت العديد من الدراسات<sup>(3)</sup> في موضوع جودة المراجعة إلى أن اتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في منشأة المراجعة يعتبر من أهم مظاهر جودة المراجعة. ويترتب على استخدام منشأة المراجعة لتلك الوسائل الحديثة جعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة.

ومن أمثلة التطورات التكنولوجية المقصودة في هذا الصدد توسع مكتب المراجعة في استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية المراجعة، وكذلك استخدام الأساليب الإحصائية في أعمال المراجعة.

### 3-ح- المنافسة بين مكاتب المراجعة

أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين منشآت المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها<sup>(4)</sup>. ويختلف بعض الكتاب<sup>(5)</sup> مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين منشآت المراجعة قد تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظراً

(1) Shockley, R.A., and R. Holt, "A Behavioral Investigation of Supplier Differentiation in the Market for Audit Services", Journal of Accounting Research, Autumn 1983, PP. 545 - 564

(2) Simunic, D., and M. Stein, "Audit Risk in a Client Portfolio Context", Contemporary Auditing Research, Spring 1990, PP. 320 - 343.

(3) Schroeder, M., I. Salomon, and D. Vickery, "Audit Quality: The perceptions of Audit Committee Chairpersons and Partners", Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 5, No. 2 Spring, 1986, PP. 86-94.

(4) Copely, Paul. H., and Mary S. Doucet, "The Impact of Competition on the Quality of Governmental audits", Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 12, No.1, 1993, PP. 88-98

(5) Knapp, Michael C., "Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", The Accounting Review, April, 1985, PP. 202-211.

لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب. ونرى أن هذا الإنتاج مردود عليه لأن جودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن الالتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة.

3-ط- عدد الساعات التي تم إنجاز عملية المراجعة خلالها.

أشارت بعض الدراسات إلى إمكانية استخدام الزمن المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها<sup>(1)</sup>.

ونرى في هذا الصدد أن عدد ساعات المراجعة قد لا يرتبط - في كثير من الحالات - بجودتها، حيث أن زيادة عدد الساعات التي تستغرقها عملية المراجعة يكون محصلة عدد من العوامل مثل مدى تعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة أو انخفاض كفاءة إنجاز أعمال المراجعة.

3-ي- نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة :

أوضحت بعض الدراسات<sup>(2)</sup> أن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة غالباً، يؤثر على استقلال مراجع الحسابات بصورة سلبية وبالتالي على جودة المراجعة. إن زيادة الأهمية النسبية لمساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة يجعل مراجع الحسابات معرضاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله، وتعيين مراجع آخر بدلاً منه وخاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالي يزداد احتمال التأثير السلبي على استقلال مراجع الحسابات.

(1) Dies. D. and Giroux. G., "Determinants of Audit Quality, in the Public Sector". The Accounting Review. June 1992, PP 264 - 279

(2) Knapp, Michael C., "Audit Conflict : An Emperical Study of the Porceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure" The Accounting Review, April. 1985. PP 202-211.

#### 4- العوامل المؤثرة في جودة المراجعة .

عرضنا في الجزء السابق من هذا الفصل للإعتبارات والمقومات المحددة لجودة أعمال المراجعة وبيننا وجهة نظر الكتاب في تلك المؤشرات والمقومات. وفي حقيقة الأمر تتعرض تلك المؤشرات أو المقومات لمجموعة من العوامل المؤثرة فيها. وقد ترجع تلك العوامل إلى منشأة المراجعة وتنظيمها أو إلى فريق العمل الذي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة، وسنعرض لتلك العوامل المؤثرة في جودة المراجعة في الصفحات التالية.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أننا سنقوم بإستقراء وتحديد تلك العوامل والإلمام بها من خلال إستقراء المعايير والإصدارات المهنية التي صدرت لتلبية إحتياجات المستخدمين، وكذلك من خلال إستقراء الدراسات السابقة التي حاولت إستطلاع آراء المستخدمين في العوامل المؤثرة على جودة المراجعة. وقد أوضحت هذه المصادر بوجود عدد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وقد تم تقسيم هذه العوامل إلى مجموعتين سيتم التعرض لكل منهما في الصفحات التالية.

#### 4-1- عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة :

تتعلق هذه العوامل بالجوانب التنظيمية داخل منشأة مراجعة من حيث إلتزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية، والسياسات المستخدمة داخل منشأة المراجعة والمتعلقة بقبول العملاء، وتعيين المراجعين وتخصيصهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة في أعمال المراجعة، وقيود موازنة الوقت. وسوف نعرض لكل عامل من تلك العوامل على النحو التالي :

#### 4-1-1- مدى إلتزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية :

تمثل معايير المراجعة - شأنها شأن أى معايير - مستويات الأداء التي يتم الحكم على جودة المراجعة بناءً على الإلتزام بها. وقد حرصت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة في مجال المراجعة والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير المراجعة مع إستمرار تقييم مدى ملاءمته

للإحتياجات المتجددة للمستخدمين. وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الأمريكية ثم المعايير الدولية، مع ظهور محاولات لصياغة معايير مراجعة محلية لكي تناسب متطلبات بيئة معينة.

إن إلزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابى على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدي ذلك الإلتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعلمياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأى الفنى المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسئولياتهم القانونية والمهنية والشخصية. إن وجود معايير المراجعة فى أى مجتمع يعنى القيام بأعمال المراجعة فى شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأى المهنى وإعداد تقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث<sup>(1)(2)</sup>.

#### 4-1 ب- كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم :

نتيجة لظروف المنافسة السائدة فى سوق المراجعة، فإن حصول منشأة المراجعة على عملاء جدد - فى ظل الإلتزام بأداب وسلوك المهنة - أصبح أمراً صعباً، كما يكون من الصعب أيضاً الاستمرار فى تقديم الخدمة للعملاء القدامى. وعلى الرغم من تلك الصعوبات فإنه ينبغى على منشأة المراجعة أن تحرص على الاستمرار فى إنتقاء العملاء الجدد وأن تستمر فى تقديم الخدمة للعملاء القدامى<sup>(3)</sup>. إن عدم إنتقاء العملاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية المراجعة، وبالتالي قصور فى الوفاء بتوقعات الطرف الثالث. إن تلك الآثار السلبية تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بعملية

(1) Carcello, Joseph V., Roger H. Hermanson, and Neal T. Mc Grath, " Audit Quality Atributes : The Perception of Audit Partners and Financial Statement Users ". Auditing : A Journal of Practice and Theory, Spring 1992, PP. 1-15

(2) AICPA, Codification of Statement on Auditing Standards. Commerce Clearing House. Inc, Chicago, ILLinois. 1981

(3) Arens. Alvin A. and James K. Loebbecke. Auditing . An Integrated Approach, Prentice - Hall, Inc . Englewood Clifs. N.J 84.

المراجعة بالنسبة لمراجع الحسابات وإلى تخفيض العائد المتوقع نتيجة قبول عملاء جدد والاستمرار في تقديم الخدمة لعملاء لم يتم إنتقاؤهم وتقييم سلوكهم بصورة جيدة.

ونتيجة لما سبق فقد ركزت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية على ضرورة قيام منشأة المراجعة بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بغرض إتخاذ قرار قبولهم من عدمه وتقييم العملاء الحاليين لإتخاذ قرار إستمرار العلاقة التعاقدية معهم أو إلغائها. ومن ناحية أخرى فقد أوضحت عديد من الدراسات الإجراءات المستخدمة في منشآت المراجعة الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية لتقييم العملاء الحاليين والمحتملين منعاً لتورط منشأة المراجعة في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية بل وعلى وجودها في سوق المراجعة. وترتبط هذه الإجراءات بدراسة وتقييم خطر أعمال المنشأة محل المراجعة (المتعلق بإمكانية إستمرار المنشأة محل المراجعة في نشاطها بصورة مربحة)، وخطر المراجعة (إحتواء القوائم المالية على أخطاء متعددة وغير متعددة)، وخطر أعمال مراجع الحسابات (تكاليف الدعاوى القضائية المحتملة وتكاليف سوء السمعة).

#### 4-1 ج - كفاءة إجراءات إنتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة :

نظراً لإتمام عملية المراجعة من خلال فريق عمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة المراجعة، فإن إنتقاء المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية المراجعة. ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة فقد اهتمت المنظمات المهنية إهتماماً كبيراً بعملية تعيين المراجعين. لقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تضمن إختيار مراجعين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الإحتياجات من المراجعين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة المراجعة. ومن ناحية أخرى تضمنت إصدارات

الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة وضعه سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمنشأة المراجعة.

#### 4-1 د- كفاءة تخصيص الأفراد على المهام :

تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمنشأة المراجعة على المهام التي تنطوي عليها عملية المراجعة شرطاً ضرورياً لجودة أداء المراجعة فضلاً عن اعتبارها تطبيقاً مباشراً للمعيار الأول من مجموعة معايير الفحص الميداني. إن أي منشأة متوسطة للمراجعة سينقسم العاملون بها إلى مراجعين قانونيين ومراجعين تحت التمرين وبعض المؤهلين للقيام بخدمات إستشارية لعملاء منشأة المراجعة مثل دراسات الجدوى وتحليل النظم... إلخ. ومن ناحية أخرى تنقسم عملية المراجعة إلى عدة مهام، ولكي يتم أداء عملية المراجعة بأفضل صورة فلا بد من تخصيص مهام المراجعة على مجموعات الأفراد العاملين بمنشأة المراجعة بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعمل المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها. ويؤدي تخصيص الأفراد على المهام بالكيفية السابقة إلى زيادة جودة أداء المراجعة وتدنية احتمالات فشلها.

وقد أوضحت العديد من الدراسات في هذا الصدد أن كفاءة تخصيص الأفراد على المهام المختلفة تلعب دوراً هاماً في رفع الروح المعنوية للأفراد وبالتالي تحسين أدائهم مما ينعكس بصورة إيجابية على المركز التنافسي لمنشأة المراجعة<sup>(1)</sup>. وقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(2)</sup> أن عملية التخصيص يجب أن تحدد الطاقات العاطلة بمنشأة المراجعة وإحتياجات العملاء من الخدمات والتي لم يتم تلبيتها مع حفز الأفراد مادياً ومعنوياً على قبول خطة

(1) Blocher, Edeard . " Performance Effect of Different Audit Staff Assignment Strategies " , The Accounting Review, July 1979, PP. 563-573

(2) Summers, Edward L , "The Audit Staff Assignment Problem : A linear Programming Analysis" . The accounting review, July 1972. PP 443 - 457

التخصيص الموضوعية من قبل منشأة المراجعة. كما أوضحت دراسة أخرى<sup>(1)</sup> العوامل المؤثرة في عملية التخصيص مثل تفضيلات أعضاء منشأة المراجعة المتعلقة بنوع الصناعة والمنطقة الجغرافية وكذلك كفاءة وخبرة الأفراد وكذلك طبيعة المهمة المطلوب أدائها.

ومن ناحية أخرى إهتمت المعايير والإصدارات المهنية بكفاءة عملية التخصيص، وأكدت على ضرورة تعرف منشأة المراجعة في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد وذلك من خلال أسلوب الموازنات التقديرية، بحيث يكفل ذلك لمنشأة المراجعة تأكيداً معقولاً بتلاؤم مؤهلات وكفاءات الأفراد للمهام المخصصة عليهم. وقد حظيت مشكلة تخصيص الأفراد على الأعمال بإهتمام الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المعايير الدولية التي قام بوضعها، حيث أكدت هذه المعايير على ضرورة أن يعهد بأعمال المراجعة لأفراد معينين يتوافر لديهم قدراً كبيراً من التأهيل العلمي والخبرة والتدريب العملي الملائمين للقيام بالمهام التي سوف تخصص إليهم.

ولاشك أن إهتمام منشأة المراجعة بعملية تخصيص الأفراد على المهام سيؤدي إلى تحسين جودة خدمات المراجعة نظراً لآدائها بواسطة أشخاص مؤهلين، كما سيؤدي إلى توفير التدريب للأفراد وإكتسابهم للمهارات بصورة أفضل مما يساهم في الإرتقاء بالأداء الكلي المستقبلي لمنشأة المراجعة.

#### 4-1 هـ- هيكلية عملية المراجعة :

يعتمد مفهوم هيكلية عملية المراجعة على أن عملية المراجعة يمكن تخطيطها في شكل برامج وذلك بدلاً من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرية الشخصية. وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة منشآت المراجعة في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة الطرف

(1) Balachandran, Bale V., and Andris A. Zalmers - "An Interactive Audit - Staff Scheduling Decision Support System" - The Accounting Review, Oct 1981, PP. 801 - 812.

الثالث من مستخدمى القوائم المالية فى المهنة ككل، وكذلك قيام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة هيكلة عملية المراجعة من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه الممارسة العملية<sup>(1)</sup> ومن ناحية أخرى فقد إهتمت العديد من الدراسات بمحاولة إقتراح الأساليب الإحصائية والتكنولوجية الحديثة التى تساعد على زيادة كفاءة عملية هيكلة المراجعة. وقد عرفت تلك الدراسات<sup>(2)</sup> تكنولوجيا المراجعة بأنها تمثل درجة هيكلة منشأة المراجعة للمهام التى تنطوى عليها عملية المراجعة. وقد إهتمت تلك الدراسات من ناحية أخرى بقياس درجة هيكلة مهام المراجعة داخل منشأة المراجعة. وقد تم تقسيم منشآت المراجعة وفقاً لدرجة الهيكلية فى تلك المنشآت إلى منشآت يتوافر لديها درجة عالية من الهيكلية وهى المنشآت التى تركز على التخطيط قبل أن يتم التنفيذ، وتقوم بالتحديد الواضح لسلطات ومسئوليات أفراد فريق المراجعة، وتحديد خطر خطر عملية المراجعة. وعلى النقيض من ذلك يوجد المنشآت التى لا يتوافر لديها درجة كبيرة من الهيكلية، حيث لا تلتزم تلك المنشآت ببرمجة عملية المراجعة بصورة كمية واضحة ومتكاملة. ويوجد بالإضافة إلى ذلك منشآت يتوافر لديها درجة جزئية من الهيكلية، وهى تلك المنشآت التى تلتزم بعملية الهيكلية فى بعض - وليس كل - أنشطة المراجعة. وقد ركزت بعض الدراسات فى هذا المجال على دراسة تأثير هيكلة عملية المراجعة على مدى تمشى المنشأة مع المعايير المهنية، وعلى أحكام المراجعين وتأخير عملية المراجعة. وقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(3)</sup> فى هذا الصدد أن منشآت المراجعة التى تزداد فيها درجة الهيكلية والتى يزداد فيها

(1) Williams' David D. and Mark W. Dirsmith. " The Effect of Audit Technology on Auditor Efficiency :Auditing and Timeliness of Client Earnings Announcements'. Accounting Organizations and Society, vol. 13, No. 5, 1988, PP. 487 - 508

(2) Newton, James D., Robert H Ashton. " The Association Between Audit Technology and Audit Delay ", Auditing A Journal of Practice and Theory", Suppl. 1989. PP. 23-37.

(3) Kinney., Jr., William R. "Audit Technology and Preferences for Auditing Standards ", Journal of Accounting and Economics No 8, PP. 73-89.

الإعتماد على تكنولوجيا المراجعة تميل إلى التوافق مع معايير المراجعة وذلك على خلاف منشآت المراجعة التي تقل فيها درجة الهيكلية، مما ينعكس على إتساق أحكام المراجعين داخل منشأة المراجعة في المواقف المتشابهة. وقد توصلت دراسة أخرى<sup>(1)</sup> إلى بعض النتائج المختلفة عن نتائج تلك الدراسة، حيث أوضحت نتائج تلك الدراسة الأخيرة إلى عدم إتساق أحكام وتقديرات المراجعين بمنشآت المراجعة التي تقوم بعملية الهيكلية بدرجة أكبر نسبياً من أحكام وتقديرات المراجعين بمنشآت المراجعة التي لا تستخدم أسلوب الهيكلية، وأن المراجعين بمنشآت المراجعة التي تستخدم أسلوب الهيكلية أكثر ميلاً من المراجعين بمنشآت المراجعة التي لا تستخدم أسلوب الهيكلية في طلب مشورة زملائهم أو رؤسائهم في المهام ذات الدرجة العالية من عدم التأكد. ولعل هذه النتيجة الأخيرة تشير إلى أحد الآثار السلبية للمغالاة في هيكلية المراجعة وهو عدم القدرة على الحكم والتقدير الشخصي في المواقف أو المهام غير المتكررة. وفي مجال تحديد أثر عملية هيكلية المراجعة على تأخير أعمال المراجعة توصلت إحدى الدراسات<sup>(2)</sup>، خلافاً للتوقع من وجود علاقة عكسية بين هيكلية المراجعة وتأخرها - إلى زيادة فترة تأخير المراجعة في منشآت المراجعة التي تستخدم درجة عالية من الهيكلية مقارنة بتلك التي لا تعتمد على الهيكلية، بل وأكثر من ذلك فقد أوضحت نتائج الدراسة إلى زيادة نصيب منشآت المراجعة التي لا تستخدم درجة كبيرة من الهيكلية من السوق بالمقارنة بالمنشآت التي تستخدم درجة كبيرة من الهيكلية.

ولاشك أن هيكلية أعمال المراجعة يترتب عليها زيادة كفاءة عملية المراجعة وبالتالي زيادة جودة تلك العملية، حيث تسمح عملية الهيكلية لمراجع الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التي تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً

(1) Bamber E. Michael, and Doug Snowball. " An Experimental Study of the Effects of Audit Structure in Uncertain Task Environments", The Accounting Review, July 1988, PP 490-504.

(2) Newton, James D., Robert H. Ashton. " The Association Between Audit Technology and Audit Delay ", Auditing A Journal of Practice and Theory ", Suppl 1989, PP 23-37.

فنياً نتيجة لتنميط عديد من الخطوات الروتينية المتكررة وإستبعاد الخطوات غير الضرورية. ومن ناحية أخرى فإن هيكله أعمال المراجعة قد يكون له تأثير سلبي على جودة المراجعة في بعض الحالات، وبصفة خاصة في حالة عدم نمطية بيئة المراجعة في المنشآت محل المراجعة، أو في حالات بساطة عملية المراجعة الشديدة.

إن هيكله عملية المراجعة تفترض نمط معين لبيئة المراجعة يتم صياغة الخطوات النمطية في ظله، بحيث إذا كانت بيئة المراجعة معقدة فإن الإجراءات النمطية لأعمال المراجعة قد لا تؤدي إلى إنجاز عملية المراجعة بكفاءة، ومن ناحية أخرى فإنه في ظل بيئة مراجعة بسيطة وغير معقدة فإن هيكله عملية المراجعة قد يترتب عليها إجراءات وخطوات أكثر من المطلوب مما يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد والتكلفة لعملية المراجعة ويقلل من كفاءتها، وبالتالي تنخفض جودتها.

#### 1-4-و- قيود الوقت :

أوضحت العديد من الدراسات أن من أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجعي الحسابات بمنشآت المراجعة هي قيود ضرورة الإنتهاء من أعمال المراجعة في توقيت محدد، ولاشك أن هذه القيود تؤثر على أداء مراجعي الحسابات والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة المراجعة. وتعتبر هذه القيود أمراً طبيعياً في منشآت المراجعة الكبيرة نظراً لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المنشآت، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء<sup>(1)</sup> وتساهم في تخفيض تكلفة عمليات المراجعة. وفي كثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت بمنشأة المراجعة إلى الحد من وقت عملية المراجعة وإنهائها قبل إستيفاء كل متطلبات وإجراءات المراجعة. إن قيود الوقت تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على الإنتهاء المبكر غير الكفاء

(1) Mc Daniel, Linda S., " The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance". Journal of Accounting Research, vol. 78, No 2. Autumn 1990 PP 267 – 285

لإجراءات المراجعة. وحتى يمكن تلافي هذه النتيجة فإنه من الضروري تحديد توقيت البدء في عملية المراجعة بصورة تجعل قيود الوقت أقل تأثيراً في قرار الإنهاء المبكر وغير الكفاء لعملية المراجعة. ومن ناحية أخرى فإنه للتعلم على مشكلة الإنهاء المبكر لعملية المراجعة ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية، وأن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية الأولى عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للإنهاء من عملية المراجعة<sup>(1)</sup>.

#### 1-4-ز - التطوير والتعليم المهني المستمر :

تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع مراجع الحسابات بالكفاءة والتأهيل اللذين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة بصورة تحقق جودتها. إنه من الضروري أن يقوم مراجع الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة وذلك من خلال برامج التعليم المستمر. وقد تعرض كثير من الكتاب في هذا المجال للموضوعات التي يجب أن تتضمنها برامج التعليم المستمر مثال ذلك مصادر الأخطاء والتحريف في القوائم المالية، ومصادر خطر المراجعة.

وقد عرض كثير من الكتاب<sup>(2)</sup> لأهمية التعليم المهني المستمر بسبب التطور المستمر في مهنة المراجعة وزيادة تعقد التنظيمات، وإزدياد توقعات الطرف الثالث من مراجع الحسابات، إلا أن الدراسة لم تطالب بجعل التعليم المستمر إلزامياً.

وعلى مستوى المنظمات المهنية فقد إهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية بأهمية التطوير المهني الذي يؤكد لمنشأة المراجعة توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة في الأفراد لوفائهم بمسئولياتهم. وقد تضمنت هذه

(1) Raguna than B., B.L. Lewis, and J.H. Evons " An Operational Model of Auditor Independence". ( Working Paper Univ. of Pittsburgh ), Oct. 1987

(2) Flint, David, " Philosophy and Principles of Auditing." Macmillan Education, London, 1988

الإصدارات سياسات وإجراءات التطوير المهني مثل ضرورة تحديد متطلبات وبرامج التأهيل المهني وإبلاغها للأفراد، وضرورة إطلاع الأفراد على التطورات في المعايير الفنية.

#### 4-2 عوامل الجودة التي ترجع إلى فريق المراجعة .

تعرضنا في الجزء السابق من هذا الفصل إلى العوامل التنظيمية المؤثرة على جودة المراجعة وهي عوامل تنبع من منشأة المراجعة، وبالإضافة إلى ذلك يوجد مجموعة أخرى من العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة وهذه العوامل ترجع إلى خصائص العنصر البشري المشارك في عمليات المراجعة. وسنعرض لهذه العوامل في الصفحات التالية.

#### 4-2-1- استقلال مراجع الحسابات :

يعتبر موضوع إستقلال مراجع الحسابات الخارجى من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي تؤثر في إستقلال المراجع<sup>(1)</sup>. وفي هذا الصدد فقد أوضحت عديد من الدراسات أهمية إستقلال مراجع الحسابات بإعتباره أحد أهم معايير المراجعة، وأن الإستقلال يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمى القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم، وبناءاً عليه، فإنه يمكن القول بأن الإستقلال يمثل حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة.<sup>(2) (3)</sup>

ويعتبر إستقلال مراجع الحسابات حالة ذهنية تجعل مراجع الحسابات مجرداً من أى مصالح عند إبداء رأيه، وأن ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مراجع الحسابات لكافة العوامل والضغوط التي

(1) Humphrey, C., and Moizer, " From Techniques to Ideologies: An Alternative Perspective on the Audit Function ". Critical Perspectives on Accounting ", vol 1, 1990, PP. 217 – 238

(2) Pany, Kurt, and Philip M J Reckers. " the Effects of Gifts Discounts and Client Size on Percerved Auditor Independence ". The Accounting Review Jan 1980, PP. 50 – 61

(3) Flint, David, " Philosophy and Principles of Auditing. Macmillan Education". London, 1988

قد تؤثر على موضوعيته. ويوجد بعين للإستقلال في مجال المراجعة أولهما الشق الظاهري والذي يتعلق بعدم وجود مصالح لمراجع الحسابات بخلاف أتعابه في المنشأة محل المراجعة، وثانيهما الشق الحقيقي والذي يتعلق بعدم إستجابة مراجع الحسابات لأي ضغوط قد يتعرض لها قد تفقده إستقلاله.

وهناك العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على إستقلال مراجع الحسابات، وتتمثل تلك العوامل في تقديم الخدمات الإستشارية للمنشأة محل المراجعة، والحالة المالية للمنشأة محل المراجعة، ودرجة المنافسة في سوق المراجعة، وحجم منشأة المراجعة، وطبيعة الخلافات بين مراجع الحسابات والإدارة، ووجود لجان المراجعة، والنواحي الشخصية لمراجع الحسابات والمصالح المالية له، ومدى وجود قيود على الفحص والتقرير.

وفيما يتعلق بتأثير أداء الخدمات الإستشارية على إستقلال مراجع الحسابات. ويرى بعض الكتاب أن قيام مراجع الحسابات بأداء تلك الخدمات الإستشارية يمثل تهديداً لإستقلاله، حيث قد يمتنع عن التقرير عن نقاط الضعف الناتجة عما قدمه من إستشارات. يرى فريق آخر من الكتاب أن قيام مراجع الحسابات بأداء تلك الخدمات لا يترتب عليه أي تهديد لإستقلاله، حيث يعتمد إستقلال مراجع الحسابات على الحالة الذهنية للمراجع.

وفيما يتعلق بتأثير الحالة المالية للشركة محل المراجعة على إستقلال مراجع الحسابات إنقسم الكتاب أيضاً إلى فريقين، حيث يرى فريق منهم أن قوة الهيكل المالي للشركة يؤدي إلى زيادة قدرتها على فرض أدائها على مراجع الحسابات في حالة وجود أي تعارض بينهما<sup>(1)</sup>، وعلى النقيض من ذلك يرى فريق آخر من الكتاب<sup>(2)</sup> عدم وجود علاقة بين المركز المالي للمنشأة محل المراجعة وإستقلال مراجع الحسابات.

(1) Knapp, Michael C., "Audit Conflict : An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management pressure ", The Accounting Review. April. 1985. PP. 202 – 211.

(2) Gul Ferdinand A., " Bankers' Perceptions Affecting Auditor Independence . Accounting, Auditing and Accountability Journal. vol 10 2. No 3, 1989. PP. 40-51.

وفيما يتعلق بتأثير المنافسة في سوق المهنة على إستقلال مراجع الحسابات يرى بعض الكتاب أن سيادة المنافسة في سوق المهنة يؤدي إلى زيادة إستقلال مراجع الحسابات. ومن ناحية أخرى فإن منشآت المراجعة الكبيرة أكثر قدرة على المحافظة على إستقلالها من منشآت المراجعة الصغيرة.

وفيما يتعلق بطبيعة الخلاف بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة محل المراجعة وتأثير ذلك على إستقلال المراجع فيرى بعض الكتاب<sup>(1)</sup> أن عدم وضوح معايير المراجعة ووجود مجالات ومناطق تخضع للتقدير والحكم الشخصي يؤدي إلى الحد من مقاومة مراجع الحسابات لضغوط الإدارة، ويطالب هؤلاء الكتاب بضرورة وضوح صياغة معايير المراجعة بحيث يقل استخدام التقدير والحكم الشخصي عند تطبيق هذه المعايير. وفيما يتعلق بالصفات الشخصية لمراجع الحسابات وتأثيرها على إستقلال مراجع الحسابات، فإنه من المتعارف عليه أن الأمانة تعتبر من أهم الصفات الشخصية التي ينبغي توافرها لضمان إستقلال مراجع الحسابات ومقاومته لضغوط الإدارة. وفي حقيقة الأمر فإن المصالح المادية لمراجع الحسابات في المنشأة محل المراجعة قد تكون مصدراً محتملاً للضغوط التي يمكن أن تفقد مراجع الحسابات إستقلاله، كما يمثل وجود قيود على الفحص والتقرير تهديداً لإستقلال المراجع، حيث يؤدي وجود تلك الضغوط إلى إظهار مراجع الحسابات بمظهر من يتمشى مع الإدارة وينقاد لأوامرها مما يؤدي إلى تبيد ثقة الطرف الثالث مع خدماته.

وقد أولت الإصدارات المهنية موضوع الاستقلال إهتماماً خاصاً حيث أوضحت الإصدارات المهنية الأمريكية الدولية عدم جواز إبداء الرأي في قوائم شركة ما، لمراجع حسابات غير مستقل عنها، وعدم جواز خضوع مراجع

(1) Knapp. Michael C., " Audit Conflict . An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", The Accounting Review, April, 1985, PP 202 – 211

الحسابات لآراء الآخرين عند تحديد مستوى الإفصاح الملائم فى التقرير. ولاشك أن إستقلال مراجع الحسابات الذهنى والظاهرى يؤدى إلى زيادة درجة ثقة الطرف الثالث فى نتائج عمله وفى جودتها.

#### 2-4.ب- خبرة مراجع الحسابات :

تعتبر خبرة مراجع الحسابات من القضايا التى زاد الاهتمام بها فى الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لزيادة عدد حالات فشل المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية وعدم إكتشاف الفش فى القوائم المالية وذلك بسبب قيام المراجعين حديثى الخبرة بأعمال المراجعة<sup>(1)</sup>.

إن خبرة مراجع الحسابات تعتبر عاملاً هاماً للكفاءة وفاعلية أداء المراجع يسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمى. وفى مجال تحديد مفهوم الخبرة، فقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(2)</sup> عدم وجود تعريف محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة، وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة، مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة. وقد قامت إحدى الدراسات بقياس الخبرة بدلالة بعض المتغيرات، حيث أشارت هذه الدراسة إلى أن الخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء مهمة المراجعة. وفى حقيقة الأمر فإن الخبرة تعنى الأداء المتميز لمهمة معينة، وتمثل من ناحية أخرى القدرة التى يتم إكتشافها من خلال ممارسة مهنة معينة وأدائها بصورة جيدة. ويتم إكتساب الخبرة من خلال التعلم وانتقال المعرفة من شتى المصادر بالنسبة لمراجع الحسابات، كما أن التعلم وانتقال المعرفة يتم من خلال الممارسة ومدى صعوبة المشاكل التى يواجهها مراجع الحسابات.

ولتوضيح أثر الخبرة على جودة أداء أعمال المراجعة، فإنه سيتم قياس جودة أداء مراجع الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهى رشد قرارات

(1) Knox, John ~ "Why Auditors don't Find Fraud". Accountancy, Feb. 1994, PP. 128.

(2) Bedard, Jean , ~ "Expertise in Auditing : Myth or Reality". Accounting Organizations and Society, vol. 14, 1989, PP. 113 - 131.

مراجع الحسابات، والقدرة على حل المشاكل، والقدرة على تحديد مؤشرات مدى التحريف في القوائم المالية، فإذا نظرنا إلى الرشد في قرارات مراجع الحسابات باعتباره مؤشرا للجودة فتثار مشكلة قياس ذلك الرشد في قرارات مراجع الحسابات. إنه يمكن قياس الرشد في قرارات المراجع بأحد أسلوبين، الأسلوب الأول هو الإجماع والذي يعرف بأنه درجة الاتفاق في قرارات المراجعين المختلفين الذين يؤدون نفس المهمة. وفي حقيقة الأمر لم يتأكد من الناحية العلمية وجود ارتباط جوهري بين الخبرة والإجماع<sup>(1)</sup>. ومن ناحية أخرى فإنه يمكن قياس الرشد في قرارات مراجع الحسابات بالالتزام بالمعايير المهنية. لقد اقترحت بعض الدراسات<sup>(2)</sup> استخدام الإلتزام بالمعايير المهنية كمقياس لتقييم جودة القرار، حيث يقصد بالمعايير المهنية تلك المعايير الموضوعية بواسطة المنظمات المهنية وتلك التي تضعها منشآت المراجعة الكبرى كمعايير إضافية لضمان كفاءة الأداء. ولعل ذلك النوع الأخير من المعايير هو الذي يؤدي الإلتزام به إلى التمييز بين مستويات خبرة المراجعين، وذلك بافتراض وجود دوافع لدى جميع المراجعين للإلتزام بالمعايير المهنية من النوع الأول.

وفيما يتعلق بدور الخبرة في حل المشاكل، فإنه من المتعارف عليه وجود اختلافات بين مراجع الحسابات الخبير ومراجع الحسابات المبتدئ. وتتمثل هذه الفروق في القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها. إن المستويات الإدارية العليا في منشأة المراجعة أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشاكل من المستويات الأدنى، وذلك لأن المستويات الأدنى ينصب إهتمامها على المهام المنوط بها آدائها، بينما يتركز إهتمام المستويات العليا على فهم طبيعة نشاط ومخاطر ومشاكل المنشأة محل المراجعة. ومن ناحية أخرى فإن الفرق بين مراجع الحسابات الخبير والمراجع المبتدئ ينعكس في إمكانية التوصل إلى

(1) Abdel-Khalik, A. Rashad and Ira Solomon "Research Opportunities in Auditing," The Second Decade, AAA., 1988

(2) Bedard, Jean. "Expertise in Industry , Myth or Reality ."Accounting Organizations and Society, Vol. 14, 19 89. PP. 113- 131.

المعلومات الملائمة لتحديد بدائل لحل المشاكل. لقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> في هذا الصدد قدرة مراجع الحسابات الخبير فيما يتعلق بالتفرقة بين المعلومات الملائمة والمعلومات غير الملائمة لحل مشكلة معينة مقارنة بقدرة المراجع المبتدئ، مما يجعل المراجع الخبير أكثر قدرة على تحديد إستراتيجيات حل المشاكل بصورة أفضل.

ومن حيث أثر الخبرة على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية، فقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(2)</sup> قدرة المراجعين الذين تعاملوا مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على إكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المراجعين الذين ليس لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من المنشآت.

#### 2-4 ج - متابعة أعمال المراجعين بمنشأة المراجعة :

تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية المراجعة. وفي حقيقة الأمر يعتبر عدم متابعة والإشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية المراجعة، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة أعمال فريق المراجعة.

وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، مراجعة ما تم أدائه من مهام، وحسم أي إختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق. ويجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء ولا يؤدي إلى الإنتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون مراجعة الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة عملية المراجعة أو بعض خطواتها.

(1) Bedard Jean, and Moc chi, " Expertise Current Directions in Psychology Science," 1992, PP. 135- 139.

(2) Hachenbrack Karl, " The Effect of Experience with Different Sized Clients on Auditor Evaluations of Fraudulent Financial Reporting Indicators." Auditing . A Journal of Practice and Theory, vol 12, No 1 Spring 1993, PP 99-110.

ويرى بعض الكتاب<sup>(1)</sup> فى هذا الصدد أن مكونات وظيفة المتابعة لا بد وأن تنطوى على مجموعة من الإجراءات مثل قراءة برنامج المراجعة، قراءة ملاحظات المساعدين، وتقييم الطول البديلة لأى مشكلة. وقد أكدت بعض الدراسات الخاصة بموضوع متابعة أعمال المرؤوسين وأهمد . فى إنجاز مهمة المراجعة على أهمية مراجعة أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة، لأنه يترتب على هذه المراجعة الحد من الاختلافات فى أحكام وتقديرات المراجعين<sup>(2)</sup>.

ونظرا لأهمية أعمال المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين وتأثير ذلك على جودة المراجعة فقد أولت المنظمات المهنية الأمريكية والدولية لتلك المهمة إهتماماً كبيراً. وقد أكد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (النشرة رقم 22 لعام 1978) على أهمية الإشراف على تنسيق جهود المساعدين وتحديد مدى إنجازهم لمهامهم، كما أوضحت هذه النشرة أن عناصر الإشراف تتضمن إصدار التوجيهات للمساعدين، والتعرف على المشاكل، وحسم الاختلافات فى الآراء بين أفراد الفريق، ومراجعة أعمال الفريق. وعلى مستوى الاتحاد الدولى للمحاسبين والمراجعين، فقد أكدت المعايير الدولية للمراجعة التى أصدرها الاتحاد الدولى على أهمية وظيفة الإشراف والمتابعة، حيث تطلبت المعايير الدولية بضرورة توجيه المراجعين المساعدين والإشراف عليهم ومراجعة أعمالهم، وذلك من خلال التحقق من أداء العمل وفقاً للمعايير المهنية ومعايير منشأة المراجعة، وأنه قد تمت مراجعة أداء المهام ونتائجها بصورة ملائمة، وأن عملية المراجعة قد حققت أهدافها. ويتضح من ذلك إهتمام المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بموضوع الإشراف والمتابعة على المساعدين، وقد سبق أن أوضحنا ذلك

(1) Bamber, E Michael, and Doug Snowball. " An experimental Study of the Effects of Audit Structure in Uncertain Task Environments." The Accounting Review July 1988 PP 490 – 504

(2) Frolman, K T. "The Review Process and the Accuracy of Auditor Judgements ." Journal of Accounting Research, Autumn 1985, PP 740-752

بالتفصيل عند التعرض لمناقشة موضوع معايير المراجعة الأمريكية ومعايير المراجعة الدولية.

#### 4-2 د - كفاءة أداء العمل الميداني :

تتأثر نتائج المراجعة جوهرياً بكفاءة المراجعين عند أدائهم للعمل الميداني. وقد إتفقت نتائج عديد من الدراسات على أن كفاءة أداء العمل الميداني ترتبط ارتباطاً وثيقاً ببذل مراجع الحسابات للعاية المهنية الكافية والملائمة والتزامه بمعايير الفحص الميداني.

ولاشك أن معيار بذل العاية المهنية الملائمة يعنى وفاء مراجع الحسابات بمسئوليّاته القانونية والمهنية والشخصية، والتي يترتب عليها إكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية، وما يتضمنه ذلك من التحقق من كفاءة تشغيل نظم الرقابة بالمنشأة محل المراجعة، وتقدير الخطر عند تخطيط الفحص، وتجميع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه في القوائم المالية. وقد إهتمت المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بتوضيح الآثار المترتبة على الإلتزام بمعايير الفحص الميداني والتي تتمثل في تخطيط العمل والإشراف على المساعدين، وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة على جودة المراجعة. لقد أوضحت كل من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وإصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين، أن تأثير الإلتزام بمعايير الفحص الميداني على جودة المراجعة يتمثل فيما يلي :

- يساعد التخطيط السليم لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة المطلوبة.

- تساعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحديد مدى فاعلية النظام في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحريفات مما يساهم في تحديد مدى وحجم إختبارات المراجعة بصورة ملائمة، مما ينعكس إيجابياً على جودتها.

- يؤثر سلوك مراجع الحسابات في الحصول على الأدلة والتحقق من كفايتها وملاءمتها وإمكانية الإعتماد عليها على رأى مراجع الحسابات في القوائم المالية وبالتالي على جودة عملية المراجعة.

يتضح من العرض السابق مدى الإهتمام بمفهوم جودة المراجعة والخصائص المميزة لها والعوامل المؤثرة فيها على نحو يؤكد أهمية تحقيقها. حيث يترتب على تحقيق تلك الجودة عدة آثار سنقوم بمناقشتها في الجزء التالي.

### 5- آثار تحقق جودة المراجعة

يترتب على تحقيق جودة المراجعة عدة آثار إيجابية تبرر الإلتزام بمعايير الجودة. وقد تعددت الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وقد ركزت تلك الدراسات على تحديد تأثير جودة المراجعة على نشاط المراجعة الداخلية، وتأثير الجودة على سوق رأس المال.

وفيما يتعلق بتحديد تأثير جودة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية فقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> أن تحقق جودة المراجعة يترتب عليه تطوير في دور المراجع الداخلي من مجرد المراجعة المالية إلى تقييم درجة الإلتزام بنظم الرقابة وتحقيق الثقة في الجودة الشاملة لعملية المراجعة، ومن ناحية أخرى فقد أوضحت نتائج تلك الدراسة أن ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية بكفاءة يدعم جودة المراجعة.

وفيما يتعلق بتأثير جودة المراجعة على سوق رأس المال فقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات<sup>(2)</sup> أن زيادة جودة المراجعة يترتب عليها زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، كما يتطلب الأمر أداء عملية المراجعة بجودة كبيرة خاصة في حالة زيادة الخطر المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة.

(1) Hawakes, L.C and M.B., Adams, " Total Quality Management and the Internal Audit : Empirical Evidence", Managerial Auditing Journal, vol 10, No. 1, 1995.

(2) Datar, Sirkant M., Gerald A Feltham, and John S Hughs " The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues ". Journal of Accounting and Economics, Vol. 14, 1991, PP. 3049.

ولذلك فإنه من المتوقع أن يزداد الطلب على المراجعين ذوي الجودة العالية بالنسبة للمنشآت ذات درجة الخطورة المرتفعة فيما يتعلق بالتوقعات المستقبلية ، وذلك لزيادة ثقة المتعاملين في سوق رأس المال في محتوى القوائم المالية. ومن ناحية أخرى فقد أكدت نتائج إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> أن التقارير المالية المعتمدة من مراجعين يمارسون درجة عالية من الجودة لها محتوى أكبر على أسعار أسهم الشركة محل المراجعة مما لو تمت المراجعة بواسطة مراجعين يمارسون درجة جودة أقل. كما أوضحت الدراسة أنه يجب على الشركة محل المراجعة أن تتخذ قرار اختيار مراجعين ذوي جودة معينة بمقارنة التكلفة الإضافية لزيادة جودة المراجعة مع المنفعة الإضافية للشركة محل المراجعة نتيجة زيادة ثقة الطرف الثالث في معلومات القوائم المالية ذات درجة الخطر المرتفعة نسبياً. وقد أكدت النتائج السابقة دراسة أخرى<sup>(2)</sup> وذلك من خلال دراسة مدى إستجابة سوق رأس المال للإفصاح عن إيرادات الشركة محل المراجعة في حالة مراجعتها بواسطة منشأة مراجعة كبيرة (جودة أعلى) مع الإستجابة في حالة المراجعة بواسطة منشأة مراجعة غير كبيرة (جودة أقل). وقد توصلت الدراسة إلى زيادة الإستجابة في حالة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة بتلك الأقل حجماً.

نخلص مما سبق إلى أهمية تحقيق جودة المراجعة وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة الطرف الثالث بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقرير مراجع الحسابات، ويتحقق ذلك من خلال الإهتمام بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

- 
- (1) Feltham, Gerald A., John S. Hughs, and Dan A. Semantic.. " Empirical Assessment of the Impact of Auditor Quality on the Valuation of New Issues", Journal of Accounting and Economics, vol 14, 1991, PP. 375 – 399
- (2) Teoh siew Hong, and T.J Wong . " Porceived Auditor Quality and the Earning Response Co Efficient " The Accounting Review April, 1993, PP. 346 – 366.

## 6- أثر تقدير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة

ويرتبط بموضوع خطر المراجعة موضوع جودة المراجعة، ذلك لأن الحد من مخاطر المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة. وقد تعددت الدراسات في الآونة الأخيرة التي تتناول موضوع جودة المراجعة وتحديد الاعتبارات والعوامل التي تحدد تلك الجودة، وتحديد الآثار المترتبة على الإرتقاء بجودة عملية المراجعة.

ولاشك أن الحد من مخاطر المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة يترتب عليه زيادة القيمة المضافة التي تحققها عملية المراجعة. وتتمثل هذه القيمة المضافة لعملية المراجعة في زيادة الثقة في تقارير المراجعة، وزيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية التي يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقريره عنها. ويؤدي ذلك إلى زيادة دور مهنة المراجعة في عملية توجيه الاستثمارات وتخصيص هذه الاستثمارات بين المجالات المختلفة في المجتمع، وبالتالي المساهمة في تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المجتمع. ومن ناحية أخرى فإن الإرتقاء بجودة عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية لمهنة المراجعة في مصر خاصة مع الاتجاه نحو عولمة الخدمات المهنية تطبيقاً لإتفاقية التجارة والخدمات.

ولاشك أن تخطيط عملية المراجعة مع أخذ عناصر الخطر في الاعتبار عند القيام بكل إجراء من الإجراءات ومحاولة استخدام الإجراء الذي يتناسب مع طبيعة العنصر أو المهمة المعنية ومستوى الخطر الذي يتعرض له يدعم رأى مراجع الحسابات في القوائم المالية ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة ويترتب عليه إكتشاف وتدنية المخاطر إلى الحد الأدنى الذي يمكن قبوله. ولاشك إن القيام بعملية المراجعة على هذا النحو من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات ويؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة نفسها من خلال تحسين الرأى الذى يبديه مراجع الحسابات فى القوائم المالية موضوع الفحص، والذي تعتمد عليه جهات عديدة فى إتخاذ القرارات، وفى بإحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية من ناحية خلو

القوائم المالية التي تم مراجعتها من الأخطاء، وأن مراجع الحسابات سوف يكتشفها ويحاول الإفصاح عنها.

وقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> أن التطورات الحديثة في بيئة المراجعة أدت إلى ضرورة الإرتقاء بجودة خدمات المهنة. ومن المداخل المستخدمة للإرتقاء بجودة خدمات المهنة تقدير خطر المراجعة، حيث تهدف أغلب إجراءات المراجعة إلى مساعدة مراجع الحسابات في تجميع الأدلة والقرائن التي تساهم في الحد من الخطر النهائي للمراجعة.

وتشير بعض الدراسات<sup>(2)</sup> الأخرى إلى الإهتمام بجودة خدمات مهنة المراجعة وذلك عن طريق قيام الشركات محل المراجعة بتكوين لجنة مراجعة. ويتم تكوين لجنة المراجعة بمعرفة مجلس إدارة الشركة وعادة ما تتكون اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتعتبر حلقة الصلة بين إدارة الشركة ومراجع الحسابات. ومن أهم مهام لجنة المراجعة ترشيح مراجع الحسابات والنظر في خطة المراجعة، ودراسة القوائم المالية للشركة قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة، ومتابعة نتائج الفحص التي توصل إليها مراجع الحسابات، ومتابعة المراجع الداخلي في تطبيق نظم الرقابة، وتقييم ودراسة تقارير إدارة المراجعة الداخلية. وفي حالة قيام المنشأة بإعداد قوائم مالية غير سنوية (ربع سنوية مثلاً) تتولى اللجنة مراجعة أسس إعدادها، كما تقوم اللجنة بدراسة وتقييم الملاحظات التي يبديها مراجع الحسابات وأخيراً

(1) William R. Kinney, Jr., "Achieved Audit Risk and The Audit Outcome Space", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Supplement, 1989, PP. 67-84

(2) American Institute of Certified Public Accountants. Communication with Audit Committees . Statement on Auditing Standards No 61, April, 1988.

- Emile Woolf, Advanced Auditing and Investigations, London : Macdonald and Evans, 1985, P. 13-23.

- M.S Schroeder, et al., "Audit Quality: The Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners" Auditing . A Journal of Practice and Theory, VOLS No 2, Spring, 1986, PP 86-94

- Michael C Knapp. "An Empirical Study Audit Committee Support for Auditors Involved in Technical Disputes with Client Management", The Accounting Review, July, 1987, PP 578-588

تتابع اللجنة الإصدارات المحاسبية الجديدة و الخاصة بأسس القياس والإفصاح المحاسبى على وجه الخصوص.

يتضح من العرض السابق دور لجنة شراجة فى دعم جودة خدمات مراجع الحسابات للشركة من أكثر من ناحية أهمها : ترشيح المراجع الخارجى ذى السمعة المهنية المتميزة والذى لديه الخبرة بالمراجعة بصفة عامة وبالصناعة التى تنتمى إليها المنشأة محل المراجعة بصفة خاصة، وتوجيه نظر الإدارة لتتلقى الملاحظات التى يبديها مراجع الحسابات، ومتابعة تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية لأدوات ونظم الرقابة الداخلية والذى سينعكس على كفاءة نظام الرقابة الداخلية مما يساهم فى تخفيض خطر الرقابة. ومن ناحية أخرى تقوم لجنة المراجعة بمساعدة مراجع الحسابات فى حل المشاكل والخلافات الفنية مع إدارة الشركة باعتبار أن أعضاء اللجنة على دراية بمهام مراجع الحسابات، كما تعمل على تسهيل حصول المراجع على المعلومات والإيضاحات والإستفسارات من موظفى الشركة مما يساعد المراجع على سرعة وكفاءة إنجازه لمهام الفحص.

نخلص من العرض السابق إلى أهمية موضوع جودة المراجعة فى زيادة الثقة فيما تقدمه المهنة من خدمات. ويلعب مراجع الحسابات فى مجال إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية دوراً كبيراً فى تحقيق تلك الجودة. ويتحقق دور مراجع الحسابات فى هذا الصدد عن طريق التخطيط المبدئى لعملية المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالقدر الذى يوفر مؤشرات تحذيرية عن المناطق الأكثر عرضة للخطأ. ويقوم مراجع الحسابات بتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة المناسبة التى توفر ضماناً معقولاً عن إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية. ويؤدى تنفيذ عملية المراجعة بهذه الصورة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية فى عملية المراجعة. وينعكس ذلك على مدى صحة وسلامة الرأى الذى يبديه مراجع الحسابات فى القوائم المالية محل الفحص والذى يتم الحكم عليه بواسطة مستخدمى هذه القوائم المالية. ويترتب على ذلك زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات وزيادة جودة

الخدمات المقدمة من مهنة المراجعة، حيث تقاس تلك الجودة بقدرة مراجع الحسابات على إكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقريره.

#### 7- ضوابط مراقبة الجودة في مصر .

اهتمت الهيئة العامة لسوق المال في مصر بموضوع جودة المراجعة حيث صدر قرار السيد الدكتور رئيس الهيئة رقم 140 لسنة 206 بشأن معيار مراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها.

ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات والأفراد المذكورين إلى وضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى التأكد بأن مكاتب المراجعة والعاملين بها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن مراقبي الحسابات ملائمة للظروف وأن القوائم المالية للشركات محل المراجعة تعكس بمصداقية حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال. وتتضمن هذه القواعد عناصر مراقبة الجودة ومسئولية مكاتب المراجعة نحو إلزام كافة العاملين بها بمعايير الجودة والتدقيق. كما تحتوى القواعد على المتطلبات المهنية والأخلاقية والسلوكية الواجب اتباعها سواء في علاقة مراقبي الحسابات بعملائهم أو الغير من المستثمرين أو الجهات المهنية الأخرى.

وأخيراً تحتوى هذه القواعد على التزامات مكاتب المراجعة بتطوير مواردها البشرية ونظم الرقابة الداخلية بها.

وتعد هذه القواعد ملزمة لكافة مراجعي الحسابات القائمين على مراجعة القوائم المالية للشركات المقيمة بالبورصة بالجدول الرسمي (1)،(2) والجدول غير الرسمي (1) والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية.

ويعد الالتزام بهذه القواعد شرطاً لاستمرار قيد مراقبى الحسابات بسجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال.

ويهدف المعيار المصرى لمراقبة الجودة إلى تحديد مسئوليات مراقب الحسابات تجاه نظام مراقبة الجودة على عمليات المراجعة وتحديد مسئوليات العاملين بمكتب المراجعة فيما يتعلق بإجراءات مراقب الجودة والتأكد من التزام العاملين بمكتب المراجعة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تقارير المراجعة الصادرة عن مكتب المراجعة ملائمة للظروف، ويتكون نظام مراقبة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق ذلك، ويطبق المعيار المصرى لمراقبة الجودة على جميع مكاتب المراجعة ولكن طبيعة السياسات والإجراءات التى يطبقها كل مكتب مراجعة لمراقبة الجودة تتوقف على عناصر متعددة مثل حجم المكتب وخصائص المكتب التشغيلية، وما إذا كان جزء من مكتب متعدد الفروع أم لا.

ويشتمل نظام مراقبة الجودة فى أى مكتب مراجعة على العناصر التالية :

1/7 مسئوليات قادة مكتب المراجعة تجاه الجودة داخل المكتب.

2/7 المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

3/7 قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وقبول المهام المحددة.

4/7 الموارد البشرية.

5/7 أداء المهام.

6/7 المتابعة.

7/7 التوثيق.

وسنعرض لكل عنصر من عناصر مراقبة الجودة السابقة على النحو

التالى :

1/7 مسئوليات قادة مكتب المراجعة تجاه الجودة داخل المكتب.

ينبغي توثيق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة وإبلاغها التي كل العاملين بمكتب المراجعة، وتصف تلك المعلومات سياسات مراقبة الجودة وإجراءات وأهدافها ومسئولية كل شخص يعمل بمكتب المراجعة فيما يتعلق بالجودة، مع ضرورة الحصول على آراء العاملين بمكتب المراجعة فيما يتعلق بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة وتشجيعهم على إبداء الرأي في تلك السياسات.

2/7 المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

يجب أن تعمل السياسات والإجراءات المتعلقة بمراقبة الجودة على التأكد بصورة مستمرة من محافظة كافة العاملين بمكتب المراجعة على استقلالهم طبقاً لآداب وسلوك مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، مع تحديد متطلبات هذا الاستقلال ومن يخضع له، وتحديد الظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا لهذا الاستقلال، وتقييم تلك الظروف واتخاذ الإجراءات الملائمة للقضاء على تلك التهديدات وتخفيضها لدرجة مقبولة أو قد يكون في بعض الأحيان من الملائم الانسحاب من مهمة المراجعة أو الفحص إذا كان من الصعب القضاء على مثل تلك التهديدات. ويجب على المسئولية بمكتب المراجعة تقييم تأثير العملاء على استقلال العاملين بمكتب المراجعة مع دراسة الظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا للاستقلال حتى يتسنى اتخاذ الإجراء الملائم.

ويجب أن يحصل مكتب المراجعة على إقرارات سنوية مكتوبة من العاملين به بالالتزام بالسياسات والإجراءات الخاصة بتحقيق الاستقلال والمرتبطة بآداب وسلوك مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

3/7 قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وقبول بعض المهام المحددة.

يجب على مكتب المراجعة أن يضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء مع الأخذ في الاعتبار نزاهة العملاء، ومدى توافر الكفاءات في مكتب المراجعة لأداء المهام المكلف بها وأن المكتب لديه

القدرات والوقت والموارد اللازمة لتنفيذ تلك المهام مع توافر المتطلبات الأخلاقية والسلوكية للعاملين بالمكتب.

وفيما يتعلق بنزاهة العمل فإنه يجب على مكتب المراجعة التأكد من هوية وسمعة الملاك والإدارة العليا والأطراف ذوى العلاقة والمسؤولين عن حوكمتها وطبيعة عمليات المنشأة، وما إذا كانت المنشأة محل المراجعة تعمل على إبقاء أتعاب المراجعة إلى أقل حد ممكن، وما إذا كانت هناك دلائل تشير إلى وجود قيود على نطاق عملية المراجعة، ومدى وجود دلائل على تورط العميل محل المراجعة فى غسيل الأموال أو غير ذلك الأنشطة الإجرامية الأخرى مع دراسة أسباب اقتراح تعيين مكتب المراجعة أو أسباب عدم تعيين مكاتب المراجعة الأخرى.

وتزداد بلاشك معرفة مكتب المراجعة بنزاهة العميل فى سياق العلاقة المستمرة مع هذا العميل.

ويتم الحصول على المعلومات التى تخص نزاهة العميل عن طريق الاتصال بمقدمى الخدمات المهنية المحاسبية الحاليين والسابقين للعميل وذلك طبقاً للميثاق العام المصبرى لأداب وسلوكيات مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة والمناقشات مع الغير، والاستفسار من رجال البنوك والمستشارين القانونيين والصناعيين والبحث عن أية معلومات تكون موجودة فى مراكز المعلومات.

وفيما يتعلق بمدى توافر الكفاءات والقدرات والموارد اللازمة للقيام بمهمة المراجعة فإنه يجب الأخذ فى الاعتبار مدى معرفة العاملين بمكتب المراجعة بنشاط العميل وخبرة العاملين بمكتب المراجعة بالمتطلبات التنظيمية والقدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية ومدى توافر العاملين ذوو القدرات والكفاءات اللازمة ووجود الخبراء عند الحاجة، ومدى توافر الأفراد للوفاء بمتطلبات المعايير والصلاحية لأداء فحص مراقبة الجودة على المهام، بالإضافة إلى ضرورة التأكد من قدرة مكتب المراجعة على إكمال مهمة المراجعة المكلف بها فى الوقت المناسب والمحدد.

ومن ناحية أخرى يجب على مكتب المراجعة الأخذ في الاعتبار ما إذا كان قبول مهمة مع عميل جديد يمكن أن يؤدي إلى وجود تعارض فعلي أو ملحوظ للمصالح وذلك لتحديد ما إذا كان من الملائم قبول المهمة أم لا. ويتضمن قرار الاستمرار مع العميل دراسة العديد من الأمور الجوهرية التي قد حدثت أثناء المهمة الحالية أو السابقة وتأثيرها على استمرار العلاقة، فعلي سبيل المثال يمكن أن يكون العميل قد بدأ في توسيع نشاطه التجاري في منطقة ليس لمكتب المراجعة دراية بها وليس لديه الخبرة الكافية فيها.

وإذا حصل مكتب المراجعة على معلومات كانت من الممكن أن تجعله يرفض المهمة إذا ما توفرت لها من قبل، ينبغي دراسة المسؤوليات المهنية والقانونية التي تسرى في مثل هذه الظروف ويشمل ذلك ما إذا كان مطلوب من مكتب المراجعة تبليغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين أو، في بعض الحالات، السلطات الرقابية، أو إمكانية الانسحاب من المهمة أو من المهمة وقطع العلاقة مع العميل.

وإذا قرر مراقب الحسابات أنه من الملائم أن ينسحب فينبغي إجراء مناقشة مع المستوى الملائم في إدارة العميل ومع أولئك المسؤولين عن حوكمتها عن الانسحاب من المهمة وقطع العلاقة مع العميل وأسباب ذلك. ودراسة ما إذا كان هناك متطلب مهني أو تنظيمي أو قانوني لمكتب المراجعة ليستمر أو ليبلغ إنسحابه من المهمة والعلاقة مع العميل مع بيان أسباب الانسحاب إلى السلطات الرقابية.

4/7 الموارد البشرية.

ينبغي على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن لديها ما يكفي من العاملين ذوي القدرات والكفاءات ولديهم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام بما يتماشى مع المعايير المهنية والتنظيمية والمتطلبات القانونية ولتمكين مكتب المراجعة أو الشركاء المسؤولين من إصدار تقارير ملائمة للظروف.

وتشتمل مثل تلك السياسات والإجراءات المسائل المعنية بشئون الأفراد مثل التعيين، تقييم الأداء، القدرات، الكفاءة، وتنمية المستقبل الوظيفي، والترقي، والمرتبات والمكافآت وتقدير احتياجات الأفراد. وتتضمن عملية التعيين في مكاتب المراجعة إجراءات تساعد مكاتب المراجعة على اختيار الأفراد الذين يتميزون بالنزاهة مع إمكانية تنمية القدرات والكفاءات اللازمة لأداء العمل.

ويمكن تنمية القدرات والكفاءات بعدة طرق مثل التعليم المهني، والتنمية المهنية المستمرة ويشمل ذلك التدريب، وخبرة العمل، والتعلم من فريق أكثر خبرة، على سبيل المثال، أعضاء آخرين من فريق العمل.

وينبغي عليه يجب أن تؤكد مكاتب المراجعة في سياساتها وإجراءاتها على الحاجة إلى التعليم المستمر على جميع مستويات الأفراد العاملين بها، وتوفير مصادر التدريب والإمكانيات اللازمة لتمكين الأفراد العاملين من تنمية القدرات والكفاءات المطلوبة والحفاظ عليها. ويجوز لمكاتب المراجعة استخدام شخص خارجي مؤهل بدرجة مناسبة لهذا الغرض في ظل عدم توافر المصادر الفنية والتدريبية الداخلية، أو لأي سبب آخر.

ولاشك أن إجراءات تقييم الأداء وتحديد المرتبات والمكافآت والترقي تؤدي إلى تنمية الكفاءات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية والحفاظ عليها وعلى وجه التحديد تجعل الأفراد مدركين لتوقعات مكتب المراجعة فيما يخص الأداء والمبادئ الأخلاقية والسلوكية، وتوفير للعاملين التقييم والمشورة بشأن الأداء والتقدم وتنمية المستقبل الوظيفي. وتساعد العاملين على فهم أن الترقى إلى مواقع ذات مسؤولية أكبر يعتمد على جودة الأداء والتمسك بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية وأن عدم الامتثال لسياسات مكتب المراجعة قد يؤدي إلى اتخاذ إجراء تأديبي.

ويؤثر حجم مكتب المراجعة وظروفه على هيكل عملية تقييم الأداء التي تقوم بها مكاتب المراجعة، فالمكاتب الأصغر، على وجه الخصوص، قد تستخدم طرق أقل رسمية عند تقييم أداء العاملين لديها.

وينبغي على مكتب المراجعة أن يكلف الشريك المسئول عن عملية المراجعة بتعريف أعضاء الإدارة العليا في منشأة العميل وأولئك المسئولون عن حوكمتها، بشخصيته ودوره، ويجب أن يتحلى الشريك المسئول بالقدرات الملائمة والكفاءة والسلطة والوقت للقيام بهذا الدور.

والشريك المسئول هو الشخص المسئول في مكتب المراجعة عن مهام المراجعة وأدائها وعن تقارير المراجعة، ويجب أن يكون هذا الشخص حاصلًا على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية، وتتضمن تلك السياسات والإجراءات نظم لمراقبة عبء العمل وتوافر الشركاء المسئولين حتى يمكن لهؤلاء الأفراد الحصول على الوقت الكاف لأداء مسئولياتهم.

وينبغي على مكتب المراجعة أن يكلف للعاملين الملائمين قوى القدرات والكفاءات ولديهم الوقت لأداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية وتمكين مكتب المراجعة أو الشركاء المسئولين من إصدار تقارير ملائمة للظروف.

ويجب أن تضع مكاتب المراجعة الإجراءات اللازمة لتقييم قدرات الموظفين وكفاءاتهم ودرجة تفهمهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة، والمعرفة بالأنشطة التي يقوم العميل بأدائها، والقدرة على تطبيق الأحكام المهنية، وفهم سياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها.

5/7 أداء المهام.

ينبغي على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن المهام تتم طبقاً للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، ومن أن مكتب المراجعة أو الشريك المسئول يصدر تقارير ملائمة للظروف.

وتسعى مكاتب المراجعة من خلال سياساتها وإجراءاتها إلى خلق اتساق في جودة أداء المهام ويتم غالباً تحقيق ذلك من خلال كتيبات يدوية أو إلكترونية أو برامج حاسب آلي أو أي شكل من الأشكال ذات التوثيق الموحد.

- وتتمثل الأمور التي تطرح في هذا السياق ما يلي :
- كيفية شرح المهام لفرق العمل للحصول على فهم أهداف عملهم.
  - عمليات الامتثال لمعايير العمل المطبقة.
  - عمليات الإشراف على العمل وتدريب الموظفين والتعليم.
  - طرق فحص العمل الذي تم أدائه والأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذت ونوع التقرير الصادر.
  - التوثيق الملائم للعمل الذي تم أدائه وتوقيت ودرجة الفحص الذي تم.
  - إجراءات تحديث السياسات والإجراءات.
- ومن الهام جداً أن يدرك جميع أعضاء فريق العمل أهداف العمل الذي يقومون به، وأداء العمل بروح الفريق والتدريب الملائم يعد أمراً ضرورياً حتى يدركوا بوضوح أهداف العمل المكلفين به.
- ويشمل الإشراف متابعة لدى تقدم مهمة المراجعة أو الفحص، ومراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءاتهم، وإذا ما كان لديهم الوقت الكافي لإتمام عملهم، وإذا ما كانوا يدركون التعليمات، وإذا ما كان العمل يتم بما يتفق مع الاتجاه المخطط له نحو أداء المهمة، ومناقشة المسائل الجوهرية التي قد تطرأ أثناء القيام بالمهمة، ومراعاة هذه الأهمية وتعديل الاتجاه المخطط له على نحو ملائم، وتحديد الأمور التي تحتاج للاستشارة أو التمعن من أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء قيامهم بالمهمة.
- ويجب أن يقوم أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة بما فيهم الشريك المسئول عن العمل بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء فريق العمل الأقل خبرة، حيث يجب فحص ما يلي :
- أ- هل تم أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية؟
- ب- هل هناك أمور جوهرية تم إثارتها وتحتاج إلى دراسة ؟
- ج- هل تمت الاستشارة اللازمة؟ وما إذا كان قد تم توثيق النتائج الناتجة وتنفيذها؟

- د- ما إذا كان هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ودرجة العمل الذي تم أدائه؟
- هـ- ما إذا كان العمل الذي تم أدائه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج وتم توثيقه بالصورة الملائمة؟
- و- ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم التقرير؟
- ز- ما إذا كان قد تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة؟

وينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من القيام بالتشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو الأمور محل النزاع، وإتاحة الموارد الكافية لتسهيل القيام بالتشاور الملائم، وتوثيق طبيعة مثل ذلك التشاور وتوثيق نطاقه، وكذلك توثيق النتائج التي أسفر عنها التشاور وتنفيذها.

ويشمل التشاور المناقشة، على المستوى المهني الملائم، مع أشخاص من داخل مكتب المراجعة أو خارجه ممن لديهم الخبرة المتخصصة لحل الأمور الصعبة أو الأمور محل النزاع. ويساعد التشاور على الارتقاء بالجودة وتحسين تطبيق الأحكام المهنية، كما يجب تشجيع العاملين لطلب المشورة في الأمور الصعبة والأمور محل النزاع.

ويتطلب التشاور الفعال مع مهنيين آخرين أن يقدم إلى أولئك الذين تمت استشاراتهم كل الحقائق المتعلقة التي ستمكنهم من أن يقوموا بإسداء النصيحة في الأمور الفنية أو الأخلاقية أو غيرها، كما تتطلب إجراءات التشاور، التشاور مع ذوي المعرفة الملائمة وأصحاب الأقدمية والخبرة داخل المكتب (أو إذا أمكن من خارج المكتب)، بشأن أمور جوهرية فنية وأخلاقية وغيرها والتوثيق والتنفيذ الملائم للنتائج التي أسفرت عنها المشاورات.

ويجوز لمكاتب المراجعة التي بحاجة إلى استشارة خارجية، على سبيل المثال، التي ليس لديها موارد داخلية ملائمة أن تستفيد من الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة الأخرى، والجهات المهنية الرقابية،

والهيئات التجارية التي تقدم خدمات متعلقة بمراقبة الجودة قبل التعاقد على مثل تلك الخدمات.

ويجب أن يتم توثيق التشاور بين الأشخاص الذين يسعون للحصول على الاستشارة وأولئك الذين تمت استشاراتهم، والذي يخص أمور صعبة أو أمور مهنية محل للنزاع، ويجب أن يكون التوثيق كاملاً بما فيه الكفاية ومفصل ليتمكن فهم موضوع التشاور، ونتائج التشاور بما فيها من قرارات قد اتخذت والأسس التي بنيت عليها تلك القرارات وكيف تم تنفيذها.

وينبغي وضع سياسات وإجراءات للتعامل وحل اختلافات الرأي داخل فريق العمل مع أولئك الذين تمت استشاراتهم، وكذلك بين الشريك المسئول وفاحص مراقبة الجودة على المهام - إن وجدت - وينبغي دائماً توثيق النتائج التي تم التوصل إليها وتنفيذها.

وتشجع مثل تلك الإجراءات على التعرف على اختلافات الرأي في مرحلة مبكرة، وتقديم إرشادات عامة واضحة بالنسبة للخطوات التالية التي ستتخذ بعد ذلك، كما يتطلب توثيقاً فيما يخص حل الاختلافات وتنفيذ النتائج التي تم التوصل إليها.

وينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات، لأداء مهام ملائمة، وفحص مراقبة الجودة على المهام للتوصل إلى تقييم موضوعي للأحكام الشخصية الجوهرية التي أصدرها فريق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة التقرير. وينبغي لمثل تلك السياسات والإجراءات أن تتطلب فحص رقابة الجودة لجميع عمليات المراجعة للقوائم المالية للمنشآت المقيدة في البورصة.

ويستمر تعريف فحص رقابة الجودة بأنها عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي، قبل صدور التقرير عن الأحكام الهامة التي أعطاها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير، كما يجب وضع معايير يتم على أساسها تقييم جميع عمليات المراجعة والفحص المحدود للمعطومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها.

وينبغي على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات توضح :

( أ ) طبيعة وتوقيت ومدى مهمة فحص رقابة جودة أداء مهام المراجعة.

(ب) معايير لجدارة فاحصى مهام رقابة الجودة.

و (ج) متطلبات التوثيق الخاصة بمهام فحص رقابة الجودة.

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة أداء مهام المراجعة:

يتعلق فحص رقابة جودة أداء مهام المراجعة فى العادة بمناقشة فحص للقوائم المالية مع الشريك المسئول أو أية معلومات أخرى متعلقة بالموضوع والتقرير، وعلى وجه الخصوص ما إذا كان التقرير يعتبر ملائماً، ويتعلق فحص ما قبل الإصدار أيضاً بفحص أوراق عمل منتقاة متعلقة بالأحكام الشخصية الجوهرية التى اتخذها فريق المهام والنتائج التى توصلوا إليها. وتعتمد درجة الفحص على تشابك المهمة وخطر ألا يكون التقرير ملائماً للظروف، ولا يقلل الفحص من مسئوليات الشريك المسئول.

ويشمل رقابة جودة أداء مهام المراجعة بالنسبة لمراجعة القوائم المالية دراسة تقييم فريق العمل لاستقلالية مكتب المراجعة فيما يتعلق بالمهمة المحددة، والمخاطر الجوهرية التى تم تحديدها أثناء القيام بالمهمة وردود الأفعال الخاصة بتلك المخاطر، والأحكام الشخصية التى اتخذها فريق المراجعة وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الجوهرية، وما إذا كان قد تم عمل التشاور الملائم بشأن أمور تتعلق باختلافات الرأى أو غير ذلك من الأمور الصعبة أو الأمور محل النزاع، والنتائج المترتبة على تلك المشاورات، وتحديد أهمية حالات سوء عرض القوائم المالية التى تم تصويبها أو لم يتم تصويبها وكيفية التعامل معها أثناء المهمة، والأمور التى يجب نقلها لإدارة العميل وأولئك المسئولون عن الحوكمة فيها والأطراف الأخرى مثل الجهات الرقابية إذا دعت الحاجة لذلك، وإذا ما كانت أوراق العمل المنتقاة للفحص تعكس العمل الذى تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام الشخصية الجوهرية وتدعم النتائج التى تم التوصل إليها، ومدى ملائمة التقرير المزمع إصداره.

ويقوم فاحص رقابة الجودة بالفحص في الوقت المناسب على مراحل مناسبة أثناء المهمة حتى يتم حل الأمور الجوهرية سريعاً على نحو مرضٍ للفاحص قبل إصدار التقرير.

"وفاحص رقابة الجودة على أداء مهام المراجعة" - هو شريك أو شخص آخر في مكتب المراجعة، أو شخص من خارج مكتب المراجعة، مؤهل بدرجة مناسبة، أو فريق مكون من مجموعة من أولئك الأفراد الذين لديهم الخبرة الملائمة والكافية والصلاحية لتقييم الأحكام الهامة التي قدمها فريق العمل الذي يقوم بأداء مهمة المراجعة بما فيهم الخبراء والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير بطريقة موضوعية وذلك قبل صدور التقرير.

وإذا قام فاحص رقابة الجودة بإعطاء توصيات لم يقبلها الشريك المسئول ولم تحل المسألة على نحو مرضٍ للفاحص، فلا يصدر التقرير حتى تحل المسألة بإتباع إجراءات مكتب المراجعة التي تخص التعامل مع اختلافات الرأي.

#### (ب) معايير جدارة فاحص مهام فحص رقابة الجودة :

ينبغي أن تتضمن سياسات مكتب المراجعة إجراءات تعيين فاحصو رقابة الجودة ويتم تحديد جدارتهم من خلال :

(أ) المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء هذا الدور، ويشمل ذلك الخبرة والصلاحية اللازمة.

(ب) مدى إمكانية استشارة فاحص ما قبل الإصدار بشأن المهمة دون التأثير على موضوعيته.

وتشمل المؤهلات الفنية لفاحص ما قبل الإصدار الخبرة الفنية والخبرة العملية والصلاحية اللازمة لأداء المهمة، وتشكل من خبرة فنية وخبرة عملية وصلاحية كافية وملائمة تعتمد على ظروف المهمة.

وللحفاظ على موضوعية فاحص رقابة الجودة يجب ألا يختاره الشريك المسئول، ولا يشارك بطريقة أخرى في المهمة أثناء فترة الفحص،

ولا يتخذ قرارات نيابة عن فريق المهام، وألا يكون عرضة لأية اعتبارات من شأنها تهديد موضوعية الفحص.

ويجوز للشريك المسئول استشارة فاحص رقابة الجودة أثناء القيام بالمهمة، ولا يجب أن تؤثر مثل تلك الاستشارة على جدارة فاحص رقابة الجودة عند أداء عمله. ومع ذلك فحين تصبح طبيعة الاستشارات ودرجتها جوهرية، يأخذ كلا من فريق المهام والفاحص حذره كي يحافظ على موضوعية الفاحص، وإذا لم يكن ذلك ممكناً، يعين شخص آخر من داخل مكتب المراجعة أو شخص من خارجه مؤهل بدرجة مناسبة لكي يلعب دور إما فاحص ما قبل الإصدار أو الشخص الذي تتم استشارته بشأنه المهمة. ويجب أن تسمح سياسات مكتب المراجعة بتغيير فاحص رقابة الجودة وذلك في حالة عدم قدرته على أداء فحص موضوعي.

(ج) توثيق مهام فحص رقابة جودة أداء المهمة :

ينبغي أن تتطلب السياسات والإجراءات المعنية بتوثيق رقابة الجودة توثيقاً يتضمن أن :

(أ) الإجراءات التي تتطلبها سياسات مكتب المراجعة بشأن فحص ما قبل الإصدار قد تم تنفيذها.

(ب) قد تم الانتهاء من فحص رقابة الجودة قبل إصدار تقرير المراجعة.

(ج) الفاحص ليس على دراية بأية أمور ما زالت مطقة من شأنها جعل الفاحص يظن أن الأحكام الشخصية الجوهرية التي أصدرها فريق تنفيذ المهام والنتائج التي توصلوا إليها غير ملائمة.

ويجب أن تقوم مكاتب المراجعة بوضع السياسات والإجراءات لاستكمال جميع الملفات النهائية لمهمة المراجعة مع تحديد حد زمني لذلك تحدده القوانين أو اللوائح أو يحدده مكتب المراجعة، وفي حالة صدور تقريرين مراجعة مختلفين لنفس المهمة فإنه ينبغي التعامل مع كل تقرير على أنه عملية مستقلة.

ويجب وضع مكتب المراجعة لسياسات وإجراءات تضمن المحافظة على السرية والحيازة الآمنة والسلامة وإمكانية الوصول واسترجاع مستندات العملية التي تفرضها المتطلبات الأخلاقية للعاملين بمكتب المراجعة. وتشتمل الإجراءات الرقابية التي يضعها مكتب المراجعة للحفاظ على السرية والحيازة الآمنة وسلامة وإمكانية الوصول واسترجاع مستندات المهمة على توفير ما يلي :

- استخدام كلمة سر بين أعضاء الفريق المسئول عن المهمة وذلك للسماح للأشخاص المسموح لهم فقط بالوصول إلى المستندات الإلكترونية.
- ضرورة وجود نسخ احتياطية من المستندات الإلكترونية.
- ضرورة توفير نسخ إلكترونية تعكس كافة محتويات المستند الورقي الأصلي بما في ذلك التوقيعات اليدوية مع وجود فهرسة مناسبة تسمح بإمكانية استعادة وطبع تلك النسخ كلما دعت الحاجة لذلك.

ويجب أن يضع مكتب المراجعة لسياسات وإجراءات لحفظ مستندات المهمة لفترة كافية تنفيذاً للقوانين واللوائح أو لاحتياجات المكتب، مع ملاحظة أن تلك المستندات ملك لمكتب المراجعة الذي له الحق في توفير تلك المستندات أو جزء منها لعملاء المكتب إذا لم يحدد القانون خلاف ذلك بشرط ألا يؤثر ذلك على استقلالية مكتب المراجعة أو العاملين به.

## 6/7 المتابعة

لابد من وجود تقييم دائم ومستمر لنظام مراقبة الجودة ويتضمن ذلك فحص دورى لمجموعة من المهام التي تم أدائها داخل مكتب المراجعة من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن نظام مراقبة الجودة بالمكتب يعمل بكفاءة وفعالية.

وينبغي على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عملياً. وينبغي أن تشمل مثل تلك السياسات والإجراءات على دراسة وتقييم لاستمرارية نظام مكتب المراجعة في مراقبة

الجودة، ويتضمن فحص دورى على مجموعة منتقاة من المهام التى تم أدائها.

والهدف من وراء مراقبة الالتزام بسياسات رقابة الجودة وإجراءاتها بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، وما إذا كان هناك نظام مراقبة للجودة بصورة ملائمة وتم تنفيذه بفاعلية، وما إذا كان قد تم تطبيق سياسات وإجراءات مكتب المراجعة الخاصة بمراقبة الجودة بصورة ملائمة بحيث تكون التقارير التى يصدرها مكتب المراجعة أو الشركاء المتعاقدون ملائمة للظروف.

وتعهد مكاتب المراجعة بمسئولية متابعة الجودة إلى شريك أو شركاء أو أشخاص آخرين لديهم الخبرة الكافية والملائمة والصلاحيات فى مكتب المراجعة لتحمل تلك المسئولية، ويقوم أفراد متخصصون أكفاء بمراقبة نظام مراقبة الجودة فى مكتب المراجعة، وتغطى كلا من ملائمة وضع نظام مراقبة الجودة وفاعلية تشغيله داخل مكتب المراجعة.

وتتضمن عملية تقييم نظام مراقبة الجودة تحليلاً للتطورات الجديدة فى المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية وكيف تنعكس على سياسات مكتب المراجعة، وتحليل القرارات المكتوبة بشأن الالتزام بالسياسات والإجراءات المعنية بالاستقلالية، وكذلك التنمية المهنية المستمرة ويشمل ذلك التدريب، مع تحليل القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العميل، وتحديد الإجراءات التصحيحية التى يجب أن تتخذ والتطوير الذى يجب أن يدخل على النظام، ويشمل ذلك تزويد سياسات مكتب المراجعة المتعلقة بالتعليم والتدريب بضرورة الحصول على تعليقات وملاحظات العاملين، مع ضرورة إبلاغ العاملين بنقاط الضعف التى تم تحديدها فى النظام، على مستوى فهم النظام، أو الالتزام به، بالإضافة إلى المتابعة بواسطة العاملين الملامين بمكتب المراجعة حتى يتم إجراء التعديلات اللازمة لسياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها على وجه السرعة.

ويتم التفتيش على مجموعة منتقاة من المهام المكتملة في العادة على أسس دورية، وتشمل المهام المنتقاة للفحص مهمة على الأقل لكل شريك مسئول خلال دورة الفحص التي لا تستغرق في العادة أكثر من ثلاث سنوات.

ويعتمد الأسلوب الذي تنظم به دورة الفحص، متضمناً ذلك توقيت انتقاء المهام الفردية، على العديد من العوامل مثل حجم المؤسسة، وعدد المكاتب والتوزيع الجغرافي لها، ونتائج إجراءات المراقبة السابقة، ودرجة الصلاحية التي يحظى بها كل من الأفراد والمكاتب (على سبيل المثال، إذا ما كانت المكاتب الفرعية لديها الصلاحية للقيام بالتفتيش لنفسها أو إذا ما كان مصرحاً فقط للمكتب الرئيسي للقيام به، وطبيعة وتعقيد ممارسات مكتب المراجعة وتنظيمه، والمخاطر المرتبطة بعملاء مكتب المراجعة وبعض المهام المحددة.

وتشمل عملية التفتيش انتقاء المهام الفردية، ويجوز انتقاء بعض منها دون إخطار فريق المهام مسبقاً، ويقوم بفحص المهام أفراد غير مرتبطين بأداء المهمة أو فحص مراقبة الجودة على المهام.

ويجوز لمكتب المراجعة عند تحديد نطاق عمليات التفتيش، أن يضع في حسابه نطاق برنامج التفتيش الخارجى المستقل وعلى ألا يحل محل برنامج المراقبة الداخلى لمكتب المراجعة. وقد ترغب المكاتب الصغيرة والممارسون الأفراد في استخدام شخص خارجى مؤهل أو مكتب آخر للقيام بالتفتيش على المهام وغيره من إجراءات المراقبة.

وينبغى على مكتب المراجعة تقييم تأثير أوجه القصور المذكورة الناتجة عن عملية المتابعة، كما ينبغى أن يحدد ما إذا كان هناك نظام مراقبة الجودة بالمكتب يتمشى مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، وأن التقارير التي أصدرها المكتب أو الشركاء المسئولون ملائمة للظروف، مع بيان حالات القصور المتعلقة بالنظام المتكررة أو غير ذلك من أوجه القصور الجوهرية التي تتطلب إجراء تصحيحى سريع.

وينبغي أن يسفر تقييم المكتب لكل وجه من أوجه القصور عن التوصيات لوحد أو أكثر من الآتي :

(أ) اتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم فيما يتعلق بمهمة ما أو عضو ما من العاملين.

(ب) إبلاغ المسؤولين عن التدريب والتنمية المهنية بالمستجدات.

(ج) التغييرات اللازمة على سياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها.

(د) إجراء تأديبي ضد الأشخاص الذين لا يلتزمون بسياسات مكتب

المراجعة وإجراءاته وخاصة أولئك الذين يقومون بذلك بشكل متكرر.

وإذا ما أشارت نتائج إجراءات المتابعة أن التقرير يمكن أن يكون

غير ملائم أو أنه قد تم حذف بعض الإجراءات أثناء أداء المهمة، ينبغي على

مكتب المراجعة أن يحدد الإجراء الآخر الملائم بحيث يتمشى مع المعايير

المهنية ذات الصلة والشروط التنظيمية والقانونية وينبغي أيضاً أن يضع

في اعتباره الحصول على استشارة قانونية.

وينبغي على مكتب المراجعة سنوياً على الأقل، أن يقوم بتوصيل

نتائج مراقبة نظام مراقبة الجودة للشركاء المسؤولين وغيرهم من الأفراد

المختصين داخل المكتب، بما في ذلك، المدير التنفيذي، أو مجلس الشركاء

الخاص بها، وينبغي أن تمكن مثل هذه المعلومات من إتخاذ الإجراء السريع

والمناسب، وينبغي أن تشمل المعلومات التي يتم توصيلها على ما يلي :

(أ) وصف لإجراءات المتابعة التي تم اتخاذها.

(ب) النتائج التي أسفرت عنها إجراءات المتابعة.

(ج) وصف لأوجه القصور المنتظمة أو المتكررة أو غيرها من أوجه

القصور الجوهرية ووصف للإجراءات التي تم إتخاذها لحل أو تعديل

أوجه القصور تلك، إذا كان ذلك ذا صلة.

وتعمل بعض مكاتب المراجعة كجزء من مكتب متعدد الفروع ويمكن

من أجل الاتساق أن تنفذ بعض أو كل إجراءات المراقبة على مستوى المكتب

حيث تعمل هذه المكاتب تحت سياسات وإجراءات للرقابة تهدف إلى الامتثال

للمعايير المصرية لمراقبة الجودة وهذه المكاتب تعتمد على مثل هذا النظام في المراقبة عن طريق تبليغ الأفراد المتخصصين في هذه الفروع، على الأقل سنوياً، بالسناطق الكلى ومدى نتيجة عملية المتابعة. وبأية أوجه قصور في نظام مراقبة الجودة حتى يتم اتخاذ الإجراء اللازم، مع اعانة الشركاء المسنولين في مكتب المراجعة وفروعه على نتائج عملية المراقبة التى تم تنفيذها داخل الفروع ما لم ينص نظام المكتب على ما يخالف ذلك.

ويجب فى النهاية إجراء توثيق مناسب لعملية المتابعة يتضمن بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، وما إذا كان نظام مراقبة الجودة قد وضع بشكل صحيح وتم تنفيذه بفاعلية، وما إذا كان قد تم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة فى مكتب المراجعة حتى تكون التقارير التى يصدرها المكتب أو الشركاء المتعاقدين ملائمة للظروف، مع تحديد أوجه القصور المذكورة وتقييم تأثيراتها ووضع أساساً لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء آخر وما هو هذا الإجراء.

وينبغى على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أنه يتم التعامل بصورة ملائمة مع الشكاوى والادعاءات بأن العمل الذى قام مكتب المراجعة بأدائه لا يتماشى مع المعايير المهنية والشروط الرقابية والقانونية، وكذلك ادعاءات عدم الالتزام بنظام مراقبة الجودة الخاص بالمكتب، ويمكن أن تنشأ الشكاوى والادعاءات من داخل أو خارج المكتب ويمكن أن يكون قد قدمها العاملون بالمكتب أو العملاء أو الغير ويمكن أن يتلقاها أعضاء فريق المهام أو غيرهم من العاملين بمكتب المراجعة.

ويجب أن يحقق مكتب المراجعة فى مثل تلك الشكاوى والادعاءات وفقاً للسياسات والإجراءات الموضوعة، ويشرف على التحقيق شريك ذو خبرة كافية وملائمة وصلاحيه داخل المكتب ولكنه بخلاف ذلك ليست له علاقة بالمهمة، ويشمل ذلك الاستعانة بمستشار قانونى إذا لزم الأمر، ويمكن للمكاتب الصغيرة والممارسين الأفراد أن يستخدموا خدمات الشخص الخارجى

المؤهل أو مكاتب أخرى كى تجرى البحث ويتم توثيق الشكاوى والادعاءات وردود الأفعال لهم.

ويجب أن يتخذ مكتب المراجعة الإجراء المناسب إذا ما أشارت نتائج البحث إلى وجود أوجه قصور فى وضع أو تشغيل سياسات مراقبة الجودة فى المكتب وإجراءاتها أو إلى عدم التزام فرد أو أفراد بنظام رقابة الجودة فى المكتب.

#### 7/7 التوثيق.

ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيقاً مناسباً لتقدم دليلاً على تشغيل جميع عناصر مراقبة الجودة لديها. ويرجع القرار لمكتب المراجعة حول كيفية توثيق مثل هذه الأمور فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المكاتب الكبرى قواعد بيانات إلكترونية لتوثيق أمور مثل مصادقات الاستقلالية وتقييم الأداء ونتائج مراقبة الفحص، ويمكن أن تستخدم المكاتب الصغيرة أساليب غير رسمية مثل المذكرات اليدوية وقوائم المراجعة والنماذج.

وهناك العديد من العوامل التى يجب أن تؤخذ فى الحسبان عند تحديد شكل التوثيق ومحتواه كأداة على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام مراقبة الجودة، مثل حجم المكتب، وعدد المكاتب الفرعية، ومستوى السلطة المخولة لكل من العاملين والمكاتب، وطبيعة وتعقيد ممارسات وتنظيم المكتب. ويجب أن يحتفظ مكتب المراجعة بهذا التوثيق فترة من الوقت تكفى بالسماح لأولئك الذين يقومون بإجراءات المراقبة بتقييم التزام المكتب بنظام مراقبة الجودة أو بالقوانين واللوائح ولفترة أطول إذا لزم الأمر.



## الفصل الثانى

### خطر المراجعة *Audit Risk*

#### 1- مقدمة -

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهنى محايد عن القوائم المالية بناءً على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص وإختبارات. ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير فى نهاية عملية المراجعة. وتتصف البيئة التى يعمل فيها مراجع الحسابات بالكثير من عوامل عدم التأكد، بالإضافة إلى اعتمادها على أسس إختبارية (أسلوب العينات) من ناحية أخرى فإن العديد من القرارات التى يقوم مراجع الحسابات باتخاذها تعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصى. ويترتب على هذه العوامل أن يتحمل مراجع الحسابات فى إبداء رأيه المهنى درجة من الخطر تتمثل فى إبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية موضوع المراجعة وذلك نتيجة الفشل فى اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة فى المعلومات المالية التى تعتمد عليها تلك القوائم المالية.

ويترتب على أخطار المراجعة - فى حالة تحقيقها - كثير من الآثار السلبية بالنسبة لمهنة المراجعة ومراجع الحسابات ومستخدمى القوائم المالية والمجتمع كله. إن إبداء رأى خاطئ على القوائم المالية يؤدى إلى ضعف الثقة فى مهنة المراجعة وما تقدمه من خدمات. ومن ناحية أخرى فإن عدم قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء وعدم التقرير عنها قد يعرض مراجع الحسابات للمساءلة القانونية، وعدم احترام المجتمع لتقرير المراجعة، وفيما يتعلق بمستخدمى القوائم المالية فإنه يترتب على عدم اكتشاف الأخطاء الاعتماد على معلومات غير سليمة فى إتخاذ القرارات وما يترتب على ذلك من قرارات خاطئة. وأخيراً فإن عدم اكتشاف الأخطاء والحد من مخاطر عملية المراجعة يؤدى إلى آثار سلبية بالنسبة للمجتمع، وذلك نتيجة الاعتماد على معلومات غير دقيقة فى توجيه الاستثمارات واتخاذ القرارات الاقتصادية.

ونتيجة لهذه الآثار السلبية المتوقعة بمخاطر عملية المراجعة فقد إزداد اهتمام الباحثين فى السنوات الأخيرة بهذا الموضوع. وقد تعددت البحوث المتعلقة بتحديد المقصود بخطر المراجعة، وتحديد مكوناته أو عناصره، وتحديد كيفية قيام مراجع الحسابات بتقدير حجم هذا الخطر وقياسه، وتحديد مدى تأثير نماذج قياس خطر عملية المراجعة على تخطيط أعمال المراجعة وتقييم نتائجها.

والهدف الرئيسى من عملية المراجعة هو قيام مراجع الحسابات بإبداء رأيه المهنى فى مدى صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالى ونتيجة الأعمال فى نهاية السنة المالية. ويتم التعبير عن الرأى المهنى لمراجع الحسابات من خلال التقرير الذى يعبه فى نهاية عملية المراجعة بعد سلسلة من الإجراءات والخطوات. ويعمل مراجع الحسابات فى بيئة تتصف بعدم التأكد، ويتحمل فى إبداء رأيه المهنى درجة من المخاطر متمثلة فى إبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية موضوع المراجعة بسبب الفشل فى إكتشاف الأخطاء الجوهرية التى قد توجد فى المعلومات المحاسبية التى اعتمدت عليها هذه القوائم.

ونظرا لطبيعة عملية المراجعة وما تنطوى عليه من عدم تأكد والاعتماد على المراجعة الإختبارية واستخدام الحكم الشخصى فلا يمكن تجاهل المخاطر المتعلقة بها. إن المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة تؤثر على الإجراءات التى يستخدمها مراجع الحسابات عند القيام بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وما يترتب على هذه الإجراءات من نتائج.

وتهدف التطورات الحديثة فى مجال مراجعة الحسابات إلى ضرورة الاهتمام بعملية تقييم مراجع الحسابات لهذه المخاطر عن طريق الاهتمام بإجراءات المراجعة وأساليبها ومدى قدرة هذه الإجراءات والأساليب على إكتشاف هذه المخاطر ومحاولة التحكم فيها. ويساعد تقييم أخطار المراجعة على زيادة كفاءة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بما يؤدى إلى زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات، وزيادة جودة خدمات عملية المراجعة بصفة عامة.

ويختص هذا الفصل بمناقشة موضوع خطر المراجعة. وسنعرض أولاً لتحديد تطور مفهوم خطر المراجعة ثم نعرض لتعريف خطر المراجعة، وتحديد مكوناته، ثم نعرض لمناقشة علاقة أنواع المخاطر ببعضها البعض ونناقش بعد ذلك مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء، ثم نعرض النماذج المقترحة لتقدير خطر المراجعة، وأثر تقدير خطر المراجعة على تخطيط أعمال المراجعة وأخيراً علاقة خطر المراجعة بجودة المراجعة.

## 2- تطور مفهوم خطر المراجعة :

ارتبط مفهوم خطر المراجعة تاريخياً باستخدام المعاينة الإحصائية لاختيار عينة الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات. وقد كان هذا المفهوم غير واضح وغير محدد في بداية ظهوره. وقد أوضح Stringer<sup>(1)</sup> أن هناك مجموعة من العوامل في المعاينة الإحصائية تتطلب استخدام الحكم الشخصي لمراجع الحسابات منها مستوى الثقة الذي يعتبر متماً لخطر المراجعة. وكذلك في دراسة " موتر وشرف " <sup>(2)</sup> استخدمت لفظة الاحتمال للإشارة إلى خطر المراجعة، ولم تتعرض هذه الدراسة بصورة تفصيلية للخطر، وقد رأى هؤلاء الكتاب أن الخطر دالة في خبرة المراجع بالمنشأة محل المراجعة ونوعية العمليات التي تقوم بها. وطبقاً لرأى هؤلاء الكتاب فإنه كلما قلت خبرة مراجع الحسابات بالمنشأة وكانت العمليات غير نمطية يزداد خطر المراجعة. ونتيجة لذلك فإنه ينبغي أن يبذل مراجع الحسابات العناية المهنية الملائمة ليس فقط لتحسين مستوى الأداء العام للمهنة، بل أيضاً لحل أكثر المشاكل احتمالاً وهي المسئولية عن اكتشاف الأخطاء بالإضافة إلى المسئولية عن الأداء الملائم عموماً. وفي حقيقة الأمر فإن " موتر وشرف " قد ركزا في دراستهما على الاحتمال للإشارة إلى مخاطر المراجعة. وقد استخدم كارل

(1) Kenneth W Stringer, "Some Basic Concepts of Statistical Sampling in Auditing", Journal of Accountancy. (November, 1961), PP. 63-69

(2) Robert K Mautz and Hussein A. Sharaf, op. cit . PP 127 – 138

ميشيل<sup>(1)</sup> مصطلح الثقة في دراسته عن الإختبارات الإحصائية للإشارة إلى خطر المراجعة.

وقد كانت أولى الكتابات التي تناولت موضوع خطر المراجعة وحاولت قياسه هي تقرير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين رقم (1) عام 1972<sup>(2)</sup>. وطبقاً لهذا التقرير فإن الخطر يعتبر أيضاً مكملاً لدرجة الثقة ويمكن قياسه بالمعادلة التالية :

$$1 - س = \frac{1 - ص}{1 - ع}$$

حيث أن :

س : مستوى الثقة للإختبارات الأساسية

Reliability Level for Substantive Tests

ص : مستوى الثقة المجمع المرغوب

Combine Reliability level Desired

ع : درجة الثقة في نظام الرقابة الداخلية المحاسبية وعوامل أخرى ذات صلة

Control and Reliance Assigned to Internal Accounting  
other Relevant Factors

ويمكن صياغة المعادلة السابقة على النحو التالي :

$$(1 - ص) = (1 - ع) (1 - س)$$

بمعنى أن :

الخطر الكلى للمراجعة = خطر الرقابة الداخلية × خطر إختبارات  
الفحص الأساسية على أساس أن ص، ع، س، هي مستوى الثقة فيكون  
متممها هو الخطر.

ويستطيع مراجع الحسابات أن يقدر احتمال حدوث خطأ جوهري  
في القوائم المالية باستخدام المعادلة التالية<sup>(3)</sup> :

(1) D Rarmichael. " Tests of Transactions – Statistical and Otherwise " Journal of Accountancy. ( February, 1968 ), PP 36 – 40.

(2) American Institute of Certified Public Accountants SAS. No.1. op. cit

(3) Carl S Warren. " Audit Risk " Journal of Accountancy. (August, 1979). P 73

$$(1-ص) = (1-ع) (1-س) (م)$$

حيث يعبر (م) عن احتمال الخطأ الجوهرى، ويتم تقدير هذا المعامل بمعرفة مراجع الحسابات بصورة شخصية بصفر أو واحد صحيح. ويعنى تقدير هذا العامل بصفر أن مراجع الحسابات يعتقد أنه لا يوجد أى خطأ جوهرى، وبذلك فإن إجمالى خطر المراجعة (1-ص) يكون مساوياً للصفر. وإذا قدر مراجع الحسابات هذا المعامل بواحد صحيح فإن ذلك يعنى وجود خطأ جوهرى، ويتم تقدير قيمة (م) أثناء مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، ويجب أن يعكس التقدير آراء مراجع الحسابات نتيجة عمليات المراجعة التى قام بها وخبرته السابقة عن الحالة الإقتصادية والبيئية للمنشأة محل المراجعة ومدى نزاهة الإدارة وحالة نظام الرقابة الداخلية المستخدم.

أما العاملان (1-س) ، (1-ع) فإنهما يعكسان احتمال فشل مراجع الحسابات فى إكتشاف خطأ جوهرى عند قيامه بالاختبارات الأساسية أو عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، بمعنى أنهما يدلان على خطر الاختبارات الأساسية وخطر نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن النظر إلى موضوع خطر المراجعة على اعتبار أنه مشكلة هامة وبدأت محاولات تعريفه وتحديد مكوناته وكيفية قياسه، وتخفيضه إلى أدنى حد ممكن ومناسب. وقد ازدادت قناعة المنظمات المهنية فى الولايات المتحدة الأمريكية أن تحديد الخطر وترشيده سوف يؤدى إلى ترشيد العديد من قرارات مراجع الحسابات الخارجى وتحسين مستوى الأداء المهني، وزيادة الثقة فى القوائم المالية من جانب الطرف الثالث المتمثل فى مستخدمي القوائم المالية.

وقد كانت البدايات الجادة فى محاولة تعريف الخطر وتحديد مكوناته وعرض لكيفية قياسه بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى التقرير رقم 39 لسنة 1981، ورقم 47 لسنة 1983 وتوالى دراسات الكتاب التى تعرضت لهذا الموضوع بالدراسة والتحليل بعد ذلك على نحو ما سنرى فى الصفحات التالية.

### 3- تعريف خطر المراجعة ومكوناته :

عرف مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA)<sup>(1)</sup> خطر المراجعة Audit Risk في النشرة رقم 47 الصادرة عن المجمع في سنة 1983 بأنه " الخطر الذي يؤدي إلى فشل مراجع الحسابات دون أن يدري - في التحفظ Modify في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية " ويرى بعض الكتاب<sup>(2)</sup> أن خطر المراجعة يتمثل في احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية موضوع الفحص وذلك بسبب فشل مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها.

ويمكن توسيع التعريف السابق لخطر المراجعة بحيث يتضمن احتمال إبداء مراجع الحسابات لرأي متحفظ Qualified أو احتمال الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي عكسي Adverse عندما لا تتماشى الحقائق الاقتصادية مع نتيجة عملية المراجعة، مما يؤدي إلى بعض الآثار السلبية الناتجة عن النتيجة التي وصل إليها مراجع الحسابات. ومن ناحية أخرى يعرف خطر المراجعة النهائي<sup>(3)</sup> بأنه احتمال إبداء مراجع الحسابات لرأي غير متحفظ Unqualified في قوائم مالية تحتوي على خطأ جوهري: وأنه من الضروري أن تهتم معايير المراجعة التي تلقى قبولاً عاماً بتحديد حد أقصى لخطر المراجعة، وينبغي على المراجعين عدم السماح للخطر الفعلي أن يزيد عن هذا الحد وتهدف عملية تحديد الحد الأقصى للخطر إلى الحد من عنصر الخطر الكلي إلى أدنى حد ممكن مما يساعد على تلافى الآثار غير المرغوب فيها التي تنتج من احتواء القوائم المالية على أخطاء تتعدى حدود الأهمية

(1) American Institute of Certified Public Accountants, Audit Risk and Materiality in conducting An Audit : Statement on Auditing Standards No. 47 (1983).

(2) Carl S Warren "Audit Risk", Journal of Accountancy. (August), 1979, P 61

(3) C.A. Brumfield, et al, " Business Risk and The Audit Process ", Journal of Accountancy, (April), 1983, PP. 61

النسبية مما ينعكس على صحة وسلامة تلك القوائم المالية. ويعتبر خطر المراجعة من العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها مراجع الحسابات في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عند تقييمه للأدلة وقرائن الإثبات في المراجعة. وقد أكد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين<sup>(1)</sup> على ضرورة تقدير المخاطر عند تخطيط عملية المراجعة حيث تطلبت النشرة رقم 47 سالفه الذكر ضرورة قيام المراجعين بتخطيط عملية المراجعة بحيث تكون المخاطر التي تتضمنها عند أدنى حد ممكن، وبصورة سليمة لإبداء رأي سليم على القوائم المالية. وقد يتم تقدير هذه المخاطر بصورة كمية أو غير كمية حيث يتم التعبير عن المخاطر بشكل كمي في صورة نسبة، أو كمدى معين يقع بين حد أقصى وحد أدنى.

ويمكن التفرقة بين ثلاثة مستويات لمخاطر المراجعة، وهي المخاطر المخططة والمخاطر النهائية والمخاطر الفعلية. ويشير مفهوم المخاطر المخططة إلى المخاطر التي يتم تحديد مستوياتها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات المراجعة. وهذه المخاطر هي مجرد تقدير أولي لإحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية. أما مفهوم المخاطر النهائية فيشير إلى المستوى النهائي للمخاطر والذي يقدره مراجع الحسابات بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية. ويشير مفهوم المخاطر الفعلية إلى المستوى الحقيقي للمخاطر والذي لا يعرفه مراجع الحسابات وهذا المستوى يكون موجوداً فقط من الناحية النظرية. وتجدر الإشارة إلى أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في تعريفه للمخاطر لم يميز بين هذه المستويات الثلاثة للمخاطر.

وتقضى معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم مراجع الحسابات بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده لمستوى الخطر فإنه يقوم بتحديد مستوى الخطر لكل رصيد من أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية بصورة منفردة أو لكل مجموعة من العمليات.

(1) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No. 47. op cit

ونتيجة لذلك فإن المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من العمليات، وما يتعلق بها من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، ومدى فاعلية إجراءات المراجعة من ناحية أخرى. وعموماً فإن المخاطر النهائية للمراجعة الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف على ثلاثة عناصر وهي : طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات، فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به، وفاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي يستخدمها مراجع الحسابات في فحص هذا الرصيد أو العنصر. ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول أن المخاطر النهائية لعملية المراجعة تتكون من ثلاثة عناصر هي<sup>(1)</sup> :

1- الخطر المتلازم. Inherent Risk

2- خطر الرقابة. Control Risk

3- خطر الاكتشاف. Detection Risk

وسنعرض لكل نوع من أنواع هذه المخاطر في الصفحات التالية.

### 3-1- الخطر المتلازم :

يعرف مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية الخطر المتلازم بأنه إستعداد رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع معين من العمليات، وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية الخاصة به. ويكون هذا الخطر بالنسبة لبعض الحسابات أكبر من غيره من الحسابات الأخرى. وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على الخطر المتلازم، وهذه العوامل تشتمل على استخدام التقديرات، ودرجة حساسية الحساب للخطأ، وخصائص الصناعة التي تعمل فيها المنشأة. وبصفة عامة يكون الخطر المتلازم أقل إذا كان الحساب يعتمد على أساس معاملات فعلية عما إذا كان يعتمد على تقديرات لمعاملات مستقبلية، فطى سبيل المثال يكون الخطر أقل بالنسبة لحساب المصروفات الإيجار عنه بالنسبة لحساب مخصص الديون

(1) American Institute of Certified Public Accountants, SAS No 47, op cit.

المشكوك فيها، إلى جانب أن هناك خطراً متلائماً أكبر يرتبط بالمخزون إذا كانت المنشأة موضوع المراجعة تعمل في صناعة تتميز بالتغيرات التكنولوجية السريعة.

ومن ناحية أخرى يعرف<sup>(1)</sup> الخطر المتلائم بأنه الخطأ الذي قد يحدث في عنصر محاسبي أو في نوع معين من العمليات بشرط :

أ- أن يكون الخطأ جوهرياً ( له أهمية نسبية ).

ب- ألا يكون الخطأ راجعاً إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية.

وعموماً فهو الخطر المتعلق بطبيعة العنصر أو الحساب المعين. ويتوقف الخطر المتلائم على عدة عوامل أهمها طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات، حيث يكون الخطر المتلائم كبيراً كلما كان الرصيد أو النوع المعين من العمليات أكثر تعرضاً للخطأ المقصود أو غير المقصود. إن المخاطر المتعلقة بعنصر النقدية تكون أكبر بكثير من المخاطر المتعلقة بالأصول طويلة الأجل. ومن ناحية أخرى فإن المخاطر الموجودة في الحسابات التي تتضمن مبالغ تعتمد على التقدير ( مثل مخصص الديون المشكوك فيها ) تكون أكبر من المخاطر الموجودة في الحسابات التي تتضمن بيانات فعلية. و جدير بالذكر أنه يوجد بعض العوامل الخارجية التي تؤثر على الخطر المتلائم، مثال ذلك التطور التكنولوجي الذي يؤثر على تقادم منتج معين، مما يجعل المخزون عرضة للمغالة في قيمته بصورة تزيد عن قيمته الحقيقية. ومن العوامل الأخرى المؤثرة على الخطر المتلائم عدم كفاية رأس المال العامل اللازم للاستمرار في العمليات.

إذا كان مراجع الحسابات يقوم بتقدير الخطر المتلائم بالنسبة لمبيعات إحدى شركات التجزئة التي يتميز نشاطها بالموسمية الشديدة. وتقوم المنشأة محل المراجعة بتوظيف عدد كبير من العاملين المؤقتين بالرغم من أن العاملين الدائمين يقومون بالعمل الإضافي إلا أنهم يعملون ساعات طويلة

(1) Janet L. Colbert, " Audit Risk – Tracing The Evolution ", Accounting Horizons, (September, 1987), P 49

وغالباً ما يكونون مرهقين وذلك خلال فترات زيادة الطلب على منتجات الشركة. في مثل هذه الحالة قد يقدر مراجع الحسابات درجة عالية من الخطر المتلائم بسبب إمكانية حدوث أخطاء من قبل رجال البيع المؤقتين غير المدربين، أو أن القائمون بالكتابة سوف يرتكبون أخطاء في تسجيل عمليات التبادل، وكذلك خطر العمل الزائد قد يجعل الموظفين الدائمين يرتكبون أخطاء في تسجيل وتلخيص وعرض المعلومات المالية.

وعموماً يمكن تلخيص العوامل التالية التي تؤثر على الخطر المتلائم:

- موسمية النشاط.
- نوع نشاط المنشأة محل المراجعة.
- درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة.
- طبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة وقيمة العناصر.
- طبيعة الأخطاء المحتملة.
- الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة.
- المركز المالي للمنشأة محل المراجعة والضغوط التشغيلية التي تتعرض لها والضغوط التنظيمية.
- معدل دوران الإدارة ومجلس الإدارة.
- تاريخ تعديل الأخطاء بالنسبة لحساب معين.
- تاريخ العمليات الكبيرة أو غير العادية التي تحدث قرب نهاية العام.
- استخدام التقديرات في الأرقام المحاسبية.
- نوعية العاملين بالمنشأة محل المراجعة.
- التغييرات في الإجراءات والأنظمة.
- فرص حدوث الغش أو السرقة.
- مدى صعوبة تحديد المبالغ والقيم في السجلات المحاسبية.

ويعتبر الخطر المتلائم من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة حيث إنه يؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة. إن كفاءة عملية المراجعة تتأثر إذا ما تم تحديد هذا الخطر بأعلى مما يجب، حيث يتطلب ذلك مجهوداً أكبر من مراجع الحسابات والعكس صحيح.

ومن ناحية أخرى فإن عملية المراجعة تفقد قواعليتها إلى حد كبير إذا لم يتم تحديد الخطر المتلائم في مستواه الملائم<sup>(1)</sup>.

### 3-ب- خطر الرقابة :

يتعلق العنصر الثاني من عناصر خطر المراجعة بإجراءات الرقابة الداخلية ( خطر الرقابة )، ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين<sup>(2)</sup> خطر الرقابة بأنه " الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية ".

ولا يختلف هذا النوع من الخطر عن الخطر المتلائم في أنه لا يتوقف على مراجع الحسابات بل يعتمد على الشركة محل المراجعة حيث أن تصميم نظام الرقابة الداخلية يكون من اختصاص الشركة. ورغم أن تصميم نظام الرقابة الداخلية يكون من مهام الشركة محل المراجعة، إلا أن وجود هذا النظام يكون مهماً بالنسبة لمراجع الحسابات الذي يقوم بتقديم بعض المقترحات والتوصيات لتحسين النظام والذي يؤثر على عمليات المراجعة في الفترات القادمة. وبصفة عامة فإنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما انخفض احتمال وجود أخطاء أو كلما تم اكتشافها بواسطة هذا النظام، لذلك فإن هذا النوع من الخطر يعتبر دالة في كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف المرجوة منها. ونتيجة للتحليل السابق فإن<sup>(3)</sup> خطر الرقابة يعرف بأنه " خطر فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو في عملية معينة ". ويتوقف تقدير مراجع الحسابات لهذا النوع من الخطر على قيامه باختبارات الإلمام واختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة.

(1) Janet L. Colbert, " Inherent Risk - An Investigation of Auditor's Judgments", Accounting, Organizations and Society, (Vol 13, No.2, 1988), P. 111

(2) American Institute of Certified Public Accountants, SAS No. 47, op cit

(3) Janet L. Colbert, " Audit Risk - Tracing the Evolution ", op.cit, P. 150.

### 3-ج - خطر الاكتشاف :

يتعلق العنصر الثالث من عناصر خطر المراجعة بمدى فاعلية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء ( خطر الاكتشاف ). ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين<sup>(1)</sup> خطر الاكتشاف بأنه هو : " الخطر الناتج من أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بمراجع الحسابات إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع آخر من العمليات " .

ويعتبر هذا النوع من الخطر دالة في إجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة مراجع الحسابات، وينتج هذا الخطر جزئياً من حالة عدم التأكد التي تتصف بها عملية المراجعة عندما لا يقوم مراجع الحسابات بالفحص الشامل للعمليات. وحتى في حالة قيام مراجع الحسابات بالفحص الشامل بنسبة 100% فقد يكون هذا الخطر موجوداً. وعادة ما تكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام مراجع الحسابات لإجراءات غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة. ويتضمن خطر الاكتشاف عنصرين هما (2) :

الأول : المخاطر الناتجة عن فشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو إكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية (خطر المراجعة التحليلية).

الثاني . المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الإختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب رفض هذه النتائج ولم يتم إكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية، وغيرها من إجراءات المراجعة الملائمة (خطر المراجعة التفصيلية).

(1) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No. 47, op cit

(2) American Institute of Certified Public Accountants. Audit Sampling Statement on Auditing Standards No. 39 1981.

#### 4- علاقة أنواع خطر المراجعة ببعضها البعض :

تشير دراسة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أن الخطر المتلازم وخطر الرقابة يختلفان عن خطر الإكتشاف في أن هذين النوعين من الأخطار قد توجد في القوائم المالية نتيجة طبيعة الحسابات ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية بينما خطر الإكتشاف يمكن إرجاعه إلى إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات ويمكن التأثير عليه عن طريقها. ويمكن القول بصفة عامة أن هناك علاقة عكسية بين خطر الإكتشاف وكلا من الخطر المتلازم وخطر الرقابة فكلما إنخفضت درجة تقدير الخطر المتلازم وخطر الرقابة التي يعتقد مراجع الحسابات بتواجدهما في القوائم المالية كلما زاد خطر الإكتشاف الذي يتحمله مراجع الحسابات وذلك في حالة ثبات الخطر الكلي للمراجعة طبقاً للنموذج الذي قدمه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين. ومن ناحية أخرى فكلما زاد الخطر المتلازم وخطر الرقابة كلما إنخفض خطر الإكتشاف الذي يتحمله مراجع الحسابات، وكما سبق أن أشرنا فإنه يمكن تحديد هذه المخاطر بصورة كمية أو كمدى معين يقع بين حدين<sup>(1)</sup>.

و لا يعتمد الخطر المتلازم على مدى الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات، وعلى الثقة في نظام الرقابة الداخلية، أما خطر الرقابة فيعتمد على دقة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيه بمعنى إنه دالة في كفاءة نظام الرقابة الداخلية. ولابد أن يقوم مراجع الحسابات بالجهد الضروري والملائم لتقييم هذين النوعين من الأخطار وأن يكون هناك أساس مناسب لتحديد قيمتها. ويعتمد تحديد خطر الإكتشاف الذي يقبله مراجع الحسابات عند تخطيط عملية المراجعة على مستوى الجهد المبذول من قبل مراجع الحسابات لإكتشاف الأخطاء وكذلك على نتيجة تقييمه للخطر المتلازم وخطر الرقابة حيث أن العلاقة عكسية بين هذه المخاطر وخطر الإكتشاف كما سبق أن ذكرنا.

(1) American Institute of Certified Public Accountants SAS No. 47 op cit

يتضح من العرض السابق أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين يقسم الخطر النهائى لعملية المراجعة إلى ثلاثة أخطار فرعية هي، الخطر المتلازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف، إلا أن " كارل وارن " <sup>(1)</sup> يقسم الخطر النهائى لعملية المراجعة إلى نوعين من الأخطار هما :

الاول - احتمال حدوث خطأ جوهري فى القوائم المالية، وهذا النوع من الخطر يخرج عن التحكم المباشر لمراجع الحسابات مما يعنى عدم إمكانية الحصول على تأكيد كامل عن خلو القوائم المالية من الأخطاء، وهناك ثلاثة محددات رئيسية لهذا النوع من الخطر هي :

أ- نزاهة إدارة المنشأة.

ب- قوة نظام الرقابة الداخلية للعمليات.

ج- الحالة الإقتصادية للمنشأة محل المراجعة.

الثانى : احتمال الفشل فى إكتشاف خطأ جوهري، ويدخل هذا النوع فى نطاق التحكم المباشر لمراجع الحسابات، وهناك محددان رئيسيان لهذا النوع من الخطر هما :

أ- خطر المعاينة.

ب- خطر غير ناتج عن المعاينة.

ويتمثل خطر المعاينة فى احتمال فشل مراجع الحسابات فى إكتشاف خطأ جوهري لأن المراجعة لا تتم إلا لجزء من المجتمع محل المراجعة وبذلك يظل احتمال الفشل فى إكتشاف بعض الأخطاء قائماً طالما أن المجتمع لا يتم فحصه بنسبة 100%. ومن الناحية الإحصائية يعتمد خطر المعاينة على مستويات الأهمية النسبية للمراجعة ومستوى الدقة المرغوبة، ومستوى الثقة المطلوب وحجم العينة الواجب سحبه من المجتمع محل المراجعة. أما الشق الثانى من الخطر غير الناتج عن المعاينة فيتمثل فى فشل مراجع الحسابات فى إكتشاف خطأ جوهري بسبب المشاكل المرتبطة بتفسير أو تجميع نتائج الاختبار، حتى ولو قام مراجع الحسابات بمراجعة شاملة

(1) Carl S Warren . op cit . PP 68 - 72.

بنسبة 100%، فإن النتائج النهائية قد لا تعطى دقة كاملة بسبب الأخطار غير الناتجة عن المعاينة. وعموماً فإن الإخطار غير الناتجة عن المعاينة تحدث نتيجة عدة أسباب بعضها يرجع لمراجع الحسابات والبعض الآخر لا يتوقف على إرادته. والأسباب التي تتعلق بمراجع الحسابات هي سوء التخطيط والإشراف، وعدم نزاهة العاملين، ونقص الكفاءة، وعدم الرغبة في التعاون مع الآخرين، وأخطاء السهو.

وترى "جائيت كولبرت" (1) أن النوع الأول من الخطر النهائي للمراجعة عند "وارن" يعتبر إلى حد ما معبراً عن الخطر المتلازم وخطر الرقابة أما النوع الثاني عنده فيعبر عن خطر الإكتشاف. أما "اليوت وروجرز" (2) فإنهما يقسمان الخطر النهائي لعملية المراجعة إلى نوعين من الأخطار هما :

أولاً : خطر ألفا  $\alpha$  : ويمثل المخاطر المترتبة على رفض القوائم المالية وهي لا تتضمن خطأ جوهري.

ثانياً : خطر بيتا  $\beta$  : وهي المخاطر المترتبة على قبول القوائم المالية وتتضمن خطأ جوهري.

ويعتبر الخطر من النوع الأول بمثابة أخطاء كفاءة حيث ينتج عن رفض مراجع الحسابات لفرض عدم بينما هو صحيح، ومثال ذلك عند إجراء مراجع الحسابات لإختبارات مدى الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية قد يضع درجة ثقة منخفضة للإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، بينما هي في الحقيقة مرتفعة، وكذلك عند قيام مراجع الحسابات بإجراء إختبارات التحقق قد يرفض الرصيد الدفستري وهو في الواقع صحيح. ويترتب على ذلك قيام مراجع الحسابات بإختبارات إضافية أخرى، والتوسع في الفحص بدون مبرر وفي النهاية سيترتب على هذا الجهد الإضافي وصول مراجع الحسابات إلى النتائج الصحيحة ولكن بتكلفة أكبر مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة.

(1) Janet L. Colbert, "Audit Risk - Tracing The Evolution", op. cit., P. 53

(2) Robert K. Elliott and John R. Rogers, "Relating Statistical Sampling to Audit Objectives", Journal of Accountancy, (July, 1972), PP. 49 - 54.

ويطلق على الخطر من النوع الثانى خطأ الفعالية حيث ينتج هذا الخطأ عن قبول مراجع الحسابات لفرض العدم وهو غير صحيح فى الواقع، ومثال ذلك عند إجراء اختبارات مدى الإلتزام قد يضع مراجع الحسابات درجة ثقة أكبر للإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، بينما هى فى الحقيقة منخفضة، كذلك قد يوافق مراجع الحسابات على صحة رصيد حساب معين وهو فى الواقع يحتوى على أخطاء مما قد يؤدى إلى إتخاذ مراجع الحسابات لقرار قبول القوائم المالية، بينما يكون فيها أخطاء لم يتم إكتشافها من خلال إجراءات المراجعة التى قام بها، وسيؤثر هذا بالطبع على فعالية عملية المراجعة.

ويتضح مما سبق أن الخطأ فى تقدير الخطر من النوع الثانى يعد أكثر خطورة فى المراجعة من الخطر من النوع الأول لأن الخطر فى تحديد الخطر من النوع الثانى يرتبط بفعالية المراجعة والهدف الأساسى من المراجعة وهو إبداء الرأى.

##### 5- مسئولية مراجع الحسابات فيما يتعلق بالأخطاء وأوجه عدم الانتظام فى الولايات المتحدة الأمريكية وعلاقة ذلك بخطر المراجعة :

أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى سنة 1988 تقريره رقم 53 عن مسئولية مراجع الحسابات عن إكتشاف وتحديد الأخطاء وأوجه عدم الانتظام<sup>(1)</sup>. ويختلف ما جاء فى هذا التقرير عن ما جاء فى النشرة السابقة للمجمع رقم 47 والذى تم فيها دمج الخطأ Error وأوجه عدم الانتظام Irregularities فى مصطلح واحد هو الخطأ. وأن التقرير رقم 53 يفصل بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام على أنهما نوعان من الأخطاء يجب أن يأخذهما مراجع الحسابات فى الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة وفحص القوائم المالية بغرض إبداء الرأى المهنى فيها. وقد أشار هذا التقرير إلى أن

(1) American Institute of Certified Public Accountants, the Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities - Statement on Auditing Standards No 53, 1988

معيار بذل العناية المهنية يجب أن يعطى إهتماماً متزايداً لاكتشاف الأخطاء وأوجه عدم الانتظام فى القوائم المالية محل الفحص.

وتشير لفظة أخطاء *Errors* طبقاً لهذا التقرير إلى تحريفات أو سوء عرض *Misstatement* أو حذف *Omission* معلومات ضرورية تتمثل فى مبالغ أو إفصاحات فى القوائم المالية دون قصد، وقد تشمل هذه الأخطاء على ما يلى :

1- أخطاء فى جمع أو تشغيل البيانات المحاسبية التى تستخدم كأساس لإعداد القوائم المالية.

2- وجود تقديرات محاسبية غير صحيحة ناتجة عن المبالغة فى تقدير أو تفسير الحقائق.

3- أخطاء فى تطبيق المبادئ المحاسبية سواء فى تقديرات مبالغ معينة أو وصف عمليات معينة أو الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

ويلاحظ أن هذه الأخطاء لا تشتمل على الآثار المترتبة على استخدام مبادئ محاسبية غير ملائمة مثل الاحتفاظ بسجلات محاسبية على أساس نقدي أو على أساس أحكام قانون الضرائب وتعديل هذه السجلات دورياً بغرض إعداد القوائم المالية بما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

أما اصطلاح أوجه عدم الانتظام *Irregularities* فيشير إلى تحريف أو حذف معلومات ضرورية تتمثل فى مبالغ أو إفصاحات فى القوائم المالية بقصد، أو تعدد إعداد قوائم مالية مضللة تتضمن غشاً إدارياً، وأحياناً تقييم الأصول بطريقة غير سليمة. وقد تشتمل أوجه عدم الانتظام على ما يلى :

1- تزوير أو تغيير السجلات المحاسبية أو تزوير فى المستندات التى تعتمد عليها القوائم المالية.

2- سوء عرض أو حذف بعض الأحداث أو المبادلات أو المعلومات الأخرى الهامة عند إعداد القوائم المالية.

3- سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية سواء فى تقدير مبالغ معينة أو وصف عمليات معينة أو الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

وعموماً فإن العامل الهام للتفرقة بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام هو ما إذا كان سبب التحريف أو الحذف فى القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد. ويتوقف ذلك على نية إدارة المنشأة وعادة يصعب تحديدها خاصة فى الأمور التى تختص بتقديرات محاسبية أو تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. فطى سبيل المثال إن سوء تقدير عنصر محاسبى معين قد يترتب عليه تحريف غير متعمد أو متعمد بهدف جعل القوائم المالية مضللة.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد أن إجراءات المراجعة التى تكون فعالة لإكتشاف حالات التحريف غير المتعمد قد لا تكون فعالة لإكتشاف حالات التحريف المتعمد، لأن حالات التحريف المتعمد يمكن إخفاؤها من خلال التواطؤ بين العاملين بالمنشأة محل المراجعة وأطراف أخرى أو فيما بين إدارة المنشأة أو العاملين فيها.

4- يجب أن يمارس مراجع الحسابات فى مجال إكتشاف الأخطاء ما يلى :

أ- بذل عناية مهنية ملائمة فى تخطيط إجراءات المراجعة وتقييم النتائج.

ب- أن يكون لديه الدرجة المناسبة من الشك المهنى لتحقيق ضمان معقول أن الأخطاء وأوجه عدم الانتظام الجوهرية سيتم إكتشافها.

وحيث أن رأى المهنى فى القوائم المالية يعتمد على مفهوم الضمان المعقول فإن وجود مراجع الحسابات ليس ضماناً، ولا يؤسس تقريره ضماناً على عدم وجود أخطاء أو تحريف، ولهذا فإن إكتشاف وجود تحريف بالقوائم المالية لا يدل على عدم ملائمة تخطيط وآداء أو حكم مراجع الحسابات فى هذا الصدد.

## 6- نماذج تقدير خطر المراجعة

يمكن تقسيم نماذج قياس خطر المراجعة إلى مجموعتين من النماذج، وتمثل المجموعة الأولى فى النموذج الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، أما المجموعة الثانية من النماذج فهى تلك التى إقترحها الكتاب، وسنعرض فيما يلى لهذين النوعين من النماذج.

6-1- نموذج مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين .

يعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين من أكثر المنظمات المهنية التي أولت موضوع تقدير خطر المراجعة إهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة حيث أصدر المجمع تقريرين في هذا الموضوع. لقد أصدر المجمع التقرير رقم 39 لسنة 1981 والذي تم تعديله في التقرير رقم 47 لسنة 1983، وسنعرض لهذين التقريرين مع التركيز على الجانب الخاص بتقدير خطر المراجعة.

ويتضمن التقرير 39 لسنة 1981 <sup>(1)</sup> نموذجاً لتقدير المخاطر النهائية لعملية المراجعة، ويتم تقدير هذه المخاطر طبقاً لهذا النموذج بالمعادلة التالية :

$$خ ن = خ ر \times خ ت \times خ ف$$

حيث أن :

خ ن = المخاطر النهائية للمراجعة.

خ ر = خطر الرقابة.

خ ت = خطر الإكتشاف المتعلق بالمراجعة التحليلية.

خ ف = خطر الإكتشاف المتعلق بالمراجعة التفصيلية.

ويعنى هذا النموذج أن المخاطر النهائية لعملية المراجعة هي الإحتمال المشترك الناتج من حاصل ضرب مخاطر الرقابة ومخاطر المراجعة التحليلية ومخاطر المراجعة التفصيلية. ويتجاهل النموذج السابق الذى إقترحه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الخطر المتلازم أو بمعنى آخر يفترض إنه مساوى للواحد الصحيح. معنى ذلك أن النموذج السابق يفترض أن هناك خطأ جوهري يولده الحساب ويستبعد إحتمال عدم وجود أى أخطاء فى الحساب المعين أو النوع المعين من العمليات. ويعتبر هذا الافتراض شديد

(1) American Institute of Certified Public Accountants, SAS No. 39, op. cit.,

الاحتفظ وبالتالي لم يتضمن النموذج جميع العناصر المؤثرة على مخاطر المراجعة، كما يفترض أن مكونات المخاطر النهائية مستقلة عن بعضها البعض. ومن ناحية أخرى لم يفرق النموذج بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام في تقدير مخاطر المراجعة والتي سبق الإشارة إليها.

ونظراً للانتقادات التي وجهت إلى النموذج الذي تضمنه التقرير رقم 39 لسنة 1981 فقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين تقريره الثاني رقم 47 لسنة 1983 لتعديل ما جاء في التقرير 39 والذي أهتم بمخاطر عملية المراجعة والأهمية النسبية<sup>(1)</sup>.

وقد استهدف هذا التقرير الجديد إلى تقديم مجموعة من الإرشادات التي يجب أن يأخذها مراجع الحسابات في الاعتبار عند تعامله مع مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وذلك عند القيام بتخطيط عملية المراجعة وفحص القوائم المالية، طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

وقد أوضح هذا التقرير الجديد أن خطر المراجعة والأهمية النسبية يؤثران على ممارسة المهنة طبقاً لمعايير المراجعة، خاصة معايير الفحص الميداني ومعايير إعداد التقرير، ويكون هذا التأثير واضحاً في التقرير المهني الذي يعده مراجع الحسابات في نهاية عملية المراجعة والذي يتضمن إبداء رأيه المهني على تلك القوائم. ويعرف هذا التقرير خطر المراجعة كما سبق أن ذكرنا بأنه، الخطر الناتج من فشل مراجع الحسابات - دون أن يدري - في الاحتفظ Modify في رأيه عن القوائم المالية عندما تكون معدة بطريقة غير سليمة، كما أوضح التقرير أن القوائم تكون معدة بطريقة غير سليمة عندما تحتوى على أخطاء Errors أو أوجه عدم انتظام Irregularities ويؤثر ذلك بدرجة كبيرة ومهمة على مدى صحة تلك القوائم. وتنتج هذه الأخطاء أو أوجه عدم الانتظام من سوء تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو السبب عن الحقيقة أو حذف معلومات ضرورية، ويتضمن مصطلح الخطأ في هذا الصدد كل هذه الأخطاء وأوجه عدم الانتظام. ويتطلب التقرير من مراجعي

(1) American Institute of Certified Public Accountants. SAS No. 47. op cit.,

الحسابات أن يخططوا عملية المراجعة، بحيث يكون خطر المراجعة عند أدنى مستوى ممكن ومناسب لإصدار الرأي على القوائم المالية محل الفحص. وقد تضمن هذا التقرير الجديد تعديلاً للنموذج الذي اقترحه المجمع في التقرير رقم 39 لسنة 1981 حيث وصف النموذج الأصلي بأنه يعبر عن العلاقة العامة بين عناصر المخاطر التي تتعلق بتقييم مراجع الحسابات للرقابة الداخلية المحاسبية وإجراءات المراجعة التحليلية والاختبارات التفصيلية وغيرها من الاختبارات. لقد أوضح المجمع أن الهدف من النموذج السابق ليس مجرد وضع معادلة تتضمن جميع العوامل التي تؤثر على تحديد المكونات الفردية لإخطار المراجعة، ومع ذلك فقد يجد بعض مراجعي الحسابات هذا النموذج مفيداً عند التخطيط لمستويات المخاطر التي تتلائم مع إجراءات المراجعة. وذلك للوصول إلى درجة المخاطر التي يقبلها المراجع. ويأخذ النموذج الذي اقترحه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في التقرير رقم 47 لسنة 1983 الصورة التالية :

$$X_n = X_m \times X_r \times X_c \times X_f$$

حيث أن :

X<sub>m</sub> : هي الخطر المتلائم.

ويلاحظ من استعراض هذا النموذج المعدل أن المجمع حاول أن يتفادى الانتقادات الشديدة الموجهة إلى النموذج السابق خصوصاً فيما يتعلق بإعتبار أن الخطر المتلائم مساوياً للواحد الصحيح. وقد قام المجمع بوضع الخطر المتلائم في هذا النموذج الجديد لتصبح المخاطر النهائية لعملية المراجعة هي الاحتمال المشترك الناتج من حاصل ضرب الخطر المتلائم وخطر الرقابة ومخاطر المراجعة التحليلية ومخاطر المراجعة التفصيلية. ونتيجة لذلك فقد قام هذا النموذج الجديد بتعديل أحد الافتراضات التي يقوم عليها النموذج السابق مع بقاء الافتراضات الأخرى كما هي.

وعلى الرغم من أن النموذج المعدل الذي عرضه المجمع في التقرير رقم 47 لسنة 1983 قد حاول تلافي الإنتقادات الموجهة إلى النموذج السابق الوارد في النشرة رقم 39 لسنة 1981 إلا أنه تعرض بدوره لعديد من الإنتقادات على نحو ما سنرى بعد قليل.

ولتوضيح كيفية استخدام هذا النموذج نفترض أن مراجع الحسابات يقوم بتقدير الخطر المتلزم (خ م) وخطر الرقابة الداخلية (خ ر) ثم يخطط وينفذ إختبارات الفحص الأساسية (سواء إجراءات المراجعة التحليلية أو الإجراءات التفصيلية) بتوليفات مختلفة لتخفيض خطر المراجعة إلى المستوى الملائم. ونتيجة لذلك فإن مدى وحجم إختبارات الفحص الأساسية يتوقف على تقدير مراجع الحسابات لكل من الخطر المتلزم، وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، ففي حالة وجود خطر متلزم مرتفع وإجراءات رقابة غير فعالة سيكون حجم إختبارات الفحص الأساسية أكبر من حجمها عن حالة إنخفاض تقدير مراجع الحسابات للخطر المتلزم ووجود إجراءات رقابة داخلية فعالة. وقد أوضحت إحدى الدراسات <sup>(1)</sup> إمكانية استخدام النموذج الذي اقترحه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في تقريره رقم 47 لسنة 1983 في تصميم إختبارات الفحص الأساسية (مراجعة العمليات والأرصدة) على النحو التالي :

$$خ ن = خ م \times خ ر \times خ ك$$

حيث أن خ ن تعبر عن كل من مخاطر الإكتشاف المتعلقة بالمراجعة التحليلية (خ ن) والمتعلقة بالمراجعة التفصيلية (خ ف).

$$خ ك = \frac{خ ن}{خ م \times خ ر}$$

(1) Larry F. Konrath. Auditing Concepts and Applications A Risk Analysis Approach. New York. N.Y. West Publishing Company, 1989, PP 198 – 199.

فإذا كانت  $x_r = 70\%$  ،  $x_m = 50\%$  ،  $x_n = 10\%$  وهي تعبر عن المستوى المقبول من جانب مراجع الحسابات لخطر المراجعة النهائية.

$$\text{فإن } x_k = \frac{10\%}{70\% \times 50\%} = 29\% \text{ تقريباً.}$$

معنى ذلك أن خطر الإكتشاف الخاص بالمراجعة التحليلية والمراجعة التفصيلية  $= 29\%$  ويستخدم هذا المستوى من الخطر كمداخل لتحديد حجم إختبارات الفحص الأساسية الواجب إستخدامها لتقييم مدى ملائمة عنصر معين من عناصر القوائم المالية.

وبصفة عامة يمكن القول أن كثير من المراجعين لا يستخدمون التقدير الكمي لمخاطر المراجعة في الممارسة العملية، ويستخدمون التقدير غير الكمي (الوصفي). وفي ظل هذا التقدير الشخصي يتم تقدير مستوى الخطر المتلزم بأنه خطر مرتفع أو متوسط أو منخفض وكذلك يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية بنفس الطريقة، وبناءاً على ذلك يتم إستنتاج مخاطر الإكتشاف. ويتفق ذلك مع ما جاء في التقرير رقم 47 حيث أوضح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين أنه يمكن التعبير عن المخاطر بصورة كمية أو غير كمية.

وقد تعرض النموذج الذي إقترحه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى كثير من الإنتقادات من جانب كثير من الكتاب، فقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> أن هذا النموذج الجديد بإدخاله الخطر المتلزم مع باقي عناصر الخطر، وإعتبار الخطر الكلي هو محصلة حاصل ضرب جميع العناصر يؤدي إلى تخفيض غير مقبول للمخاطر الكلية التي تضمنتها عملية المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد إنتقد بعض الكتاب<sup>(2)</sup> الافتراض الخاص بإستقلال

(1) Donald A. Leshe, "An Analysis of The Audit Framework Focusing on Inherent Risk & The Role of Statistical Sampling on compliance Testing", Auditing Symposium VII, University of Kansas, May, 1984, PP 89 - 125

(2) Barry E. Cushing, and James K. Lobbecke, op. cit . PP 29 - 30.

مكونات المخاطر النهائية عن بعضها البعض حيث يعتبر ذلك قصوراً جوهرياً في النموذج لأن ذلك يعنى عدم وجود علاقة سببية بين أخطاء من نوع معين وأخطاء من نوع آخر، وهذا الافتراض غير واقعى فى مجال المراجعة وذلك للأسباب التالية :

أ- أن الخطر المتلزم يعتمد على خطر الرقابة، فالخطر المتلزم يعبر عن احتمال حدوث الخطأ قبل تطبيق أى إجراءات للرقابة عليه - ومن الطبيعى أنه إذا كانت مخاطر الرقابة كبيرة فإن ذلك ينعكس على الخطر المتلزم بصورة أو بأخرى، فإذا لم تكن هناك إجراءات فعالة للرقابة الداخلية فإن احتمال حدوث أخطاء متعددة أو غير متعددة يكون كبيراً.

ب- تعتمد مخاطر المراجعة التحليلية على مخاطر الرقابة، وذلك لأن بعض إجراءات المراجعة التحليلية - مثل تحليل الاتجاه - تفترض أن البيانات المستخدمة فى التحليل صحيحة، ويكون هذا الافتراض صحيحاً فقط إذا كانت مخاطر الرقابة منخفضة.

ج- تعتمد مخاطر المراجعة التفصيلية على مخاطر الرقابة، ولعل ذلك يمكن تفسيره بالقاعدة العامة التى تقضى بأن إمكانية الاعتماد على قرينة أو دليل معين تزداد إذا كان هناك نظام جيد للرقابة الداخلية، وعلى ذلك فإذا كانت مخاطر الرقابة كبيرة، فإن هذا يؤدى بالضرورة إلى تخفيض فعالية اختبارات تفصيلية معينة.

ونتيجة لهذه الاستقادات فقد إقترح بعض الكتاب أن يعتمد نموذج تقدير المخاطر النهائية للمراجعة على الاحتمالات الشرطية بدلاً من استخدام الاحتمالات المشتركة. ويتفق هذا رأى مع الممارسة المهنية والتى تتضمن تحديد العناصر ذات الطبيعة الخاصة والتى تحتاج لعناية خاصة أثناء التخطيط لعملية المراجعة، كما أنه سليم من الناحية الرياضية. وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أن التقرير رقم 47 لسنة 1983 يعترف بوجود علاقة سببية بين مكونات المخاطرة النهائية لمهنة المراجعة فكان من باب أولى أن يستخدم النموذج المقترح الاحتمالات الشرطية وليست الاحتمالات المشتركة.

وأخيراً فقد أوضح بعض الكتاب<sup>(1)</sup> أن النموذج الذي قدمه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين هو مجرد تجريد لعملية المراجعة قد يبتعد عن الواقع، فهو يفترض وجود مخاطر محددة وهي تلك المتعلقة بالأخطاء الجوهرية بينما الواقع أن حدوث الأخطاء يخضع لتوزيع احتمالي مستمر. ومن الناحية النظرية فإن مراجع الحسابات يبدأ بتوزيع احتمالي أولى لحدوث الخطأ وذلك بناءً على تقديره للخطر المتلزم ومخاطر الرقابة ثم يقوم بتعديل هذا التوزيع الاحتمالي كلما حصل على أدلة وقرائن جديدة.

#### 6-ب النمذج التي اقترحتها بعض الكتاب لتقدير خطر المراجعة :

كان من نتيجة الإنتقادات الموجهة إلى النموذج الذي قدمه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الذي سبق عرضه أن قدم أحد الكتاب<sup>(2)</sup> نموذجاً آخر للتغلب على تلك الإنتقادات. ويفترض هذا النموذج الجديد أن المخاطر النهائية لعملية المراجعة هي احتمال شرطى يخضع لقاعدة " بايز " الإحصائية. ويفترض هذا النموذج الجديد إمكانية وجود علاقة سببية بين مكونات مخاطر المراجعة. إن استخدام أسلوب الاحتمالات الشرطية يتفق مع طبيعة عملية المراجعة، وذلك نتيجة للأسباب التالية :

أ- أن طبيعة عملية المراجعة تمثل مجالاً للفحص والإثبات يقوم على القرينة والبرهان والتي تتطلب الحكم الشخصى من مراجع الحسابات لتجميع الأدلة المناسبة والكافية وتقييمها وذلك لتحديد درجة الثقة فى الفروض التي يقوم بالتحقق منها.

ب- ومن ناحية أخرى أدى اعتماد مراجع الحسابات على المراجعة الإختبارية كأساس لعمله إلى الاهتمام بالأساليب الإحصائية بهدف الحصول على عينة ممثلة للمجتمع تمثيلاً سليماً، وتقدير مخاطر المراجعة فى صورة كمية، ولا تعتبر هذه العينة هى المصدر الوحيد لمعلومات مراجع

(1) إسماعيل إبراهيم جمعة . " نقدر المخاطرة فى عملية المراجعة - نموذج مقترح - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ( العدد الأول، 1989 ).

(2) Donald A Leslie, op cit., PP 89 - 125

الحسابات التي يعتمد عليها في قراره قبول أو رفض القوائم المالية. أنه يوجد مصادر أخرى للمعلومات متاحة لمراجع الحسابات بخلاف العينة مثل أوراق العمل في السنوات السابقة، ونتائج إختبارات مدى الإلتزام ... إلخ.

ونتيجة لذلك فإن أسلوب الإحتمالات الشرطية سوف يوفر إطاراً كمياً يعمل من خلاله مراجع الحسابات للمزج بين نتائج فحص العينة والمعلومات الأخرى، كما يتطلب هذا الأسلوب معلومات سابقة لمتخذ القرار، ويتفق هذا مع طبيعة عملية المراجعة.

جـ- تنطوي عملية المراجعة وعملية إيداء الرأي المهني لمراجع الحسابات في مدى صحة القوائم المالية على معلومات غير كاملة ولكنها كافية وذات طبيعة إحتماالية، إلا أن مراجع الحسابات يعمل في ظروف عدم تأكد أو مخاطره. ويعتبر أسلوب الإحتمالات الشرطية من النماذج الملائمة التي يمكن إستخدامها في حالة إتخاذ القرارات في ظروف عدم التأكد أو المخاطرة.

ويتم تقدير خطر المراجعة طبقاً لهذا النموذج بإستخدام المعادلة

التالية :

$$X = \frac{M \times Q \times T \times F}{(M - 1) + (M \times Q \times T \times F)}$$

حيث أن :

X = خطر المراجعة.

M = إحتمال وجود خطر متلزم وعدم إكتشافه.

Q = إحتمال فشل إجراءات الرقابة في إكتشاف الخطأ.

T = إحتمال فشل إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الخطأ.

F = إحتمال فشل إجراءات المراجعة التفصيلية في إكتشاف الخطأ.

فبفرض أن M = 0.25 ، Q = 0.30 ، T = 0.40 ، N = 0.25

وباستخدام المعادلة السابقة فإن الخطر النهائي للمراجعة يتم تحديده على النحو التالي :

$$\begin{aligned} & \frac{0.25 \times 0.40 \times 0.30 \times 0.25}{(0.25-1) + (0.25 \times 0.40 \times 0.30 \times 0.25)} = \text{خ} \\ & \frac{0.0075}{0.75 + 0.0075} = \\ & 0.0099 = \end{aligned}$$

أى أن الخطر النهائي لعملية المراجعة طبقاً لهذا النموذج يتحدد على النحو التالي :

$$\begin{aligned} & \text{الإحتمال المشترك لوجود خطأ وعدم إكتشافه} \\ & \text{الإحتمال المشترك لوجود خطأ وعدم إكتشافه} + (\text{احتمال عدم وجود خطر متلازم أصلاً}) = \end{aligned}$$

يتضح من إستعراض هذا النموذج أنه أخذ الخطر المتلازم فى الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو فى عملية تقييم الأدلة، ويؤدى ذلك إلى إقتراب مراجع الحسابات من تحقيق أهدافه. ويترتب على أخذ الخطر المتلازم بالصورة الواردة فى هذا النموذج فى مرحلة التخطيط والتقييم إلى تخطيط عملية المراجعة وتقييم الأدلة على أساس الخطر الفعلى وليس المقدّر. ويمكن القول أن هذا النموذج قد تغلب على بعض أوجه القصور الخاصة بالنموذج الذى قدمه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فى تقريره رقم 47، وخاصة تلك المتعلقة باستقلال المكونات النهائية لمخاطر المراجعة. وبالإضافة إلى ذلك فقد استخدم هذا النموذج أسلوب الإحتمالات الشرطية وهى الأقرب إلى طبيعة عملية مراجعة الحسابات. إلا أن هذا النموذج ما زال يؤخذ عليه أنه يفترض أن أى مجتمع خال من

الأخطاء فإن نتائج عملية المراجعة ستؤدي دائماً إلى قبوله، وأن أى مجتمع به أخطاء سوف تؤدي إختبارات المراجعة إلى رفضه. ولا يؤيد الواقع العملي هذا الافتراض حيث يحدث أن يرفض مراجع الحسابات على سبيل الخطأ مجتمعاً خالياً من الأخطاء الجوهرية، بسبب قصور فى إجراءات المراجعة ذاتها. ومن ناحية أخرى فإنه من الانتقادات الأخرى الموجهة إلى هذا النموذج أنه لم يفرق بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام.

وقد حاولت دراسة أخرى<sup>(1)</sup> التغلب على هذه الإنتقادات، وبصفة خاصة احتمال الرفض غير الصحيح نتيجة إجراءات المراجعة، وبناءً على ذلك فإن هذا النموذج الجديد يفترض وجود نوعين من مخاطر المراجعة التحليلية وهى :

المخاطر المترتبة على الفشل فى إكتشاف خطأ جوهرى موجود ( ولنعبّر عنها بالرمز  $T_1$  )، والمخاطر المترتبة على قرار مراجع الحسابات برفض القوائم المالية على ضوء نتائج المراجعة التحليلية فى الوقت الذى تكون فيه خالية من الخطأ ( ولنعبّر عنها بالرمز  $T_2$  ). وبنفس الطريقة يكون هناك نوعين من مخاطر المراجعة التفصيلية  $F_1$  ،  $F_2$ .

وبأخذ هذه المخاطر فى الإعتبار فإن معادلة تقدير المخاطر النهائية لعملية المراجعة سوف تكون مماثلة للمعادلة التى قدمها النموذج السابق فيما عدا إضافة عوامل خطر الرفض غير الصحيح سواء نتيجة عملية المراجعة التحليلية أو المراجعة التفصيلية، وبناءً عليه تظهر معادلة تحديد المخاطر النهائية للمراجعة طبقاً لهذا النموذج فى المعادلة التالية :

$$X = \frac{M \times Q \times T_1 \times F_1}{(M-1) \times (T_1-1) \times (F_1-1) + (M \times Q \times T_1 \times F_1)}$$

<sup>(1)</sup> William R. Kinney, Jr. " Discussant's Response to an Analysis of The Audit Framework Focusing on Inherent Risk and The Role of Statistical Sampling in Compliance Testing ", Auditing Symposium VII, University of Kansas. May, 1984. PP. 126 – 132

ويعتبر التعبير عن هذا النموذج على الصورة التالية :

$$\text{خ} = \frac{\text{الإحتمال المشترك للقبول غير الصحيح للقوائم المالية التي تنطوي على خطأ جوهري}}{\text{الإحتمال المشترك للقبول غير الصحيح للقوائم المالية التي تنطوي على خطأ جوهري} + \text{الإحتمال المشترك للقبول الصحيح للقوائم المالية التي تنطوي على خطأ جوهري}}$$

وباستخدام نفس البيانات التي تم إفتراضها في النموذج السابق مع إفتراض أن :

ت<sub>1</sub> = 0.40 ، ت<sub>2</sub> = 0.05 ، ف<sub>1</sub> = 0.25 ، ف<sub>2</sub> = 0.10 ، فإنه يمكن تقدير المخاطر النهائية للمراجعة كما يلي :

$$\text{خ} = \frac{0.25 \times 0.40 \times 0.30 \times 0.25}{0.6413 + 0.0075} = 0.0116$$

واضح من استعراض هذا النموذج أنه يقترب من واقع عملية المراجعة بصورة أكبر من النموذج السابق عليه خاصة أنه يأخذ في الاعتبار إحتمال عدم وجود خطأ جوهري، إلا أنه مع ذلك ما زال يتضمن بعض أوجه القصور. فقد إقتصر هذا النموذج على إحتمال الرفض غير الصحيح لمجتمع خالٍ من الأخطاء بناءً على نتائج المراجعة التحليلية والتفصيلية وتجاهل إحتمال التوسع في إختبارات المراجعة التفصيلية نتيجة عدم الإعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية، كما أنه يفترض أن أي خطأ جوهري يمكن إكتشافه دائماً إذا ما شك مراجع الحسابات في وجوده سواء من خلال إجراءات الرقابة الداخلية أو من خلال المراجعة التحليلية الأمر الذي قد لا يتحقق دائماً. وبالإضافة إلى ذلك، فإن هذا النموذج يتجاهل الحالات التي يعتقد فيها مراجع الحسابات أن أي خطأ قد تم إكتشافه وأن القوائم المالية قد تم

تعديلها في الوقت الذي تكون فيه هذه التعديلات غير كافية، بحيث تظل القوائم المالية تحتوي على خطأ جوهري، وأخيراً فإن هذا النموذج يتجاهل ضرورة التمييز بين المخاطر الفطرية والمخاطر المخططة شأنه في ذلك شأن النماذج الأخرى. كما أنه من ناحية أخرى تجاهل التفرقة بين الخطأ وأوجه عدم الانتظام مثل النموذج السابق عليه.

وللتغلب على تلك الإنتقادات وفي نفس الوقت أخذ التفرقة بين الأخطاء وأوجه عدم الانتظام التي أوضحها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في نشرته رقم 53 لسنة 1988 في الاعتبار قامت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> بتقديم نموذج جديد لتحديد مخاطر المراجعة. وقد عرفت هذه الدراسة الجديدة خطر المراجعة بأنه احتمال عدم إكتشاف التحريفات Misstatements الجوهريّة، وقد قامت هذه الدراسة بتحديد تقديرات مستقلة لكل من :-

خطر المراجعة غير الإستراتيجي (خ1) Nonstrategic Audit Risk الذي يظهر نتيجة التحريفات غير المتعمدة وتسمى أخطاء Errors.

خطر المراجعة الإستراتيجي (خ2) Strategic Audit Risk والذي يظهر نتيجة التحريفات المتعمدة وتسمى أوجه عدم انتظام Irregularities.

وقد تم تحديد المكونات الثلاثة لخطر المراجعة وهي الخطر المتلازم وخطر السرقابة وخطر الإكتشاف في هذه الدراسة كما جاءت في التقرير رقم 39 والتقرير رقم 47 الصادرين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين. وجدير بالذكر أن تلك النماذج المقدمة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قدمت نموذجاً لقياس خطر المراجعة لم يأخذ في الإعتبار احتمال قيام المنشأة محل المراجعة بإرتكاب بعض الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية. وقد أكدت تلك الدراسة الجديدة أنه مع تزايد مسئولية مراجع الحسابات عن تقديم درجة معقولة من التأكد عن إكتشاف التحريفات المتعمدة،

(1) Toshiyuki Shibano. - Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities. Journal of Accounting Research Supplement 1990 PP. 110 - 140

فإن مهنة المراجعة تحتاج إلى نموذج يأخذ في الاعتبار صراحة هذه التحريفات المتعمدة كأساس لبناء نموذج أكثر شمولاً لتقدير خطر المراجعة. وقد أدرك مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين أهمية أخذ التحريفات المتعمدة في الاعتبار عندما أشار إلى أن إجراءات المراجعة الفعالة في إكتشاف التحريفات غير المتعمدة قد لا تكون فعالة بالنسبة للتحريفات المتعمدة. وقد حاولت هذه الدراسة الجديدة بناء نموذج لتقدير خطر المراجعة لا يقتصر على تحديد خطر الفشل في إكتشاف الأخطاء الجوهرية فقط بل يقوم أيضاً بتقدير الفشل في إكتشاف أوجه عدم الانتظام.

وتقوم هذه الدراسة على تصنيف الحسابات وفقاً لمدى حساسيتها أو مدى تعرضها لأوجه عدم الانتظام، فيقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة غير الإستراتيجي لكل الحساب وهو احتمال الفشل في إكتشاف الخطأ Error. وبالإضافة إلى ذلك يقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة الإستراتيجي وهو احتمال الفشل في إكتشاف أوجه عدم الانتظام. ويتم ذلك باستخدام معادلة تحديد الخطر التي قدمها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في التقرير رقم 47 حيث يكون نموذج خطر المراجعة لحساب معين على أنه ناتج ثلاثة عناصر هي :

$$خ = م \times ق \times ك$$

حيث أن :

م هي الخطر المتلازم : وهو احتمال يقدره مراجع الحسابات لوجود أخطاء جوهرية أو أوجه عدم إنتظام قبل الأخذ في الاعتبار درجة فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية.

ق هي خطر الرقابة : وهو احتمال يقدره مراجع الحسابات بأن الأخطاء الجوهرية وأوجه عدم الانتظام لن يتم إكتشافها عن طريق نظام الرقابة الداخلية.

ك هي خطر الإكتشاف : وهي إحتمال أن إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية لن تكتشف الأخطاء وأوجه عدم الانتظام ويتوقف هذا على إحتمال وقوع أخطاء وأوجه عدم انتظام لم تنجح إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية في إكتشافها.

ويكون خطر المراجعة هو ناتج هذه العناصر الثلاثة وهو الاحتمال المشترك لحدوث أخطاء أو أوجه عدم انتظام تفشل نظم الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة في إكتشافها.

وطالما إتفق على أن محددات خطر المراجعة تختلف من حساب إلى آخر، فإنه ينبغي أن يقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة لكل حساب على حدة وتجميع خطر المراجعة لكل الحسابات لتقدير خطر المراجعة الإجمالي.

فعلى سبيل المثال فإن تقدير خطر الرقابة سيختلف من حساب إلى آخر اعتماداً على مدى فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية بالنسبة لكل حساب وكذلك فإن العوامل التي تؤثر في الخطر المتلازم مثل درجة حساسية الحساب للخطأ من الممكن أيضاً أن تختلف من حساب لآخر، وبالتالي فمن الطبيعي أن يختلف الخطر المتلازم للحسابات المختلفة في نفس عملية المراجعة. ولا يختلف خطر المراجعة فيما بين الحسابات فقط ولكن أيضاً كما أوضح التقرير رقم 53 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين فإن خطر المراجعة يختلف فيما بين الحسابات الأكثر عرضة لحدوث أخطاء والحسابات الأكثر عرضة لحدوث أوجه عدم انتظام.

وبناءً على ذلك فإن خطر المراجعة للحساب الأكثر عرضة لحدوث أخطاء سيطلق عليه خطر مراجعة غير إستراتيجي (خ<sup>1</sup>)، وخطر المراجعة للحساب الأكثر عرضة لحدوث أوجه عدم انتظام سيطلق عليه خطر مراجعة إستراتيجي (خ<sup>2</sup>)، ويتم التمييز بين هذين النوعين من الأخطار على الصورة التالية :

$$1 \text{ خ} = م \text{ غ} \times ق \text{ غ} \times ك \text{ غ}$$

$$2 \text{ خ} = م \text{ ا} \times ق \text{ ا} \times ك \text{ ا}$$

حيث تشير " غ " إلى الأخطاء وتشير " أ " إلى أوجه عدم الانتظام. وبناءً على ما تقدم فإن مراجع الحسابات يقوم بتصنيف الحسابات وتحديد ما إذا كانت أكثر عرضة للأخطاء أو أنها أكثر عرضة لأوجه عدم الانتظام. ونتيجة لهذا التصنيف فإنه إذا قرر مراجع الحسابات أن حساب معين غير حساس أو غير معرض لأوجه عدم الانتظام فيقوم بتقدير خطر المراجعة غير الاستراتيجية لهذا الحساب وهو احتمال الفشل في إكتشاف الأخطاء. وخلافاً لذلك يقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة الإستراتيجية وهو احتمال الفشل في إكتشاف أوجه عدم الانتظام. وجدير بالذكر في هذا الصدد أن تحديد مدى إتجاه الحساب لأن يكون عرضة للأخطاء أو أوجه عدم الانتظام هو قرار شخصي لمراجع الحسابات يتأثر بمدى خبرته وحكمه الشخصي.

وعموماً فإن هذا النموذج يمكن أن توجه إليه الإنتقادات التي سبق توجيهها إلى نموذج مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين من أنه يفترض إستقلال مكونات خطر المراجعة ويستخدم الإحتمالات المشتركة بدلاً من الشرطية، كما أنه يعتمد على الحكم الشخصي لمراجع الحسابات من ناحية تحديد الفئة التي ينتمي الحساب المعين إليها.

وعلى الرغم من الإنتقادات الموجهة إلى الدراسات السابقة إلا أن ذلك لا يقلل من أهمية تلك الدراسات، باعتبارها تمثل محاولات علمية جادة لتقدير المخاطر النهائية لعملية المراجعة بطريقة تقترب من الواقع العملي لعملية المراجعة. وفي الحقيقة فإن هذه الدراسات يكمل بعضها بعضاً للوصول إلى أفضل نموذج لقياس خطر المراجعة يجمع بين الدقة النظرية والقبول العملي. ولاشك أن تحديد مخاطر المراجعة وتخطيط وتنفيذ المهام التي تنطوي عليها في ضوء تلك المخاطر يترتب عليه زيادة جودة خدمات المراجعة وبالتالي زيادة القيمة المضافة لها في إدارة وتوجيه الموارد الإقتصادية للمجتمع.

وأخيراً فقد استهدفت إحدى الدراسات التجريبية<sup>(1)</sup> تحديد المناطق التي تتصف بخطر مراجعة متزايد أثناء التخطيط لعملية المراجعة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المناطق التي تتصف بخطر مراجعة متزايد تتوقف على :

- طبيعة العمليات وهل يتم تشغيلها بطريقة منتظمة أو غير منتظمة.
- خبرة مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة.
- طبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والصناعة التي تنتمي إليها.
- تقييم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية.

وقد إنتقد "ستراوسر"<sup>(2)</sup> في دراسته الدراسات السابقة حيث أنها قامت على افتراض تساوى الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الخطر النهائي لعملية المراجعة وعدم بحث أثر اختلاف حجم المكتب على تقديرات مراجعي الحسابات للخطر. وقد استهدفت هذه الدراسة تحديد العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وتقديرات المراجعين كمستوى الخطر وأسبابه وقد تم وضع مستويات مختلفة للخطر وتم اختيار مراجعين من مكاتب كبرى وأخرى صغرى، وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي المكاتب الكبرى يربطون المستويات العليا لخطر المراجعة النهائي بعدم كفاءة إجراءات المراجعة التحليلية. وعلى العكس من ذلك فإن المراجعين الإقليميين والمحليين يربطون المستويات العالية لخطر المراجعة النهائي بعدم كفاءة إجراءات اختبار التفاصيل. وعموماً فإن تقدير مراجعي الحسابات لمخاطر المراجعة يتوقف على حجم المكتب، ونوعية المنشأة محل المراجعة من حيث نظام الرقابة الداخلية، وأهمية الفحص التحليلي، واختبارات التفاصيل، والمستوى المقدر للخطر النهائي سواء كان مرتفعاً أو منخفضاً.

(1) Clarence W. Houghton & John A. Fogarty, " Inherent Risk ". Auditing : A Journal of Practice & Theory, Spring, 1991, PP. 1-21.

(2) Jerry R. Strawser, " Examination of The Effect of Risk Model Components on Perceived Audit Risk ". Auditing : A Journal of Practice and Theory, Spring, 1991. PP. 126 – 134

7- العلاقة بين تقدير المخاطر وتخطيط عملية المراجعة :

يتطلب التقرير رقم 47 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين من مراجعي الحسابات أن يخططوا عملية المراجعة بحيث تكون المخاطر التي تتضمنها تلك العملية مناسبة وعند أدنى مستوى ممكن، وينبغي أن يتم التقرير عن هذه المخاطر بصورة كمية أو غير كمية.

ويتطلب التقرير رقم 53 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين من مراجع الحسابات أن يتحمل مسئولية تصميم برنامج المراجعة بما يكفل إكتشاف الأخطاء المتعمدة، وغير المتعمدة التي تكون ذات تأثير جوهري على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها. ويتم التعبير عن خطة المراجعة كما سبق أن ذكرنا في صورة عدد من برامج المراجعة والتي تحتوى على مجموعة من الإجراءات الواجب القيام بها لإنجاز عملية المراجعة بالنسبة لكافة عناصر القوائم المالية. وتسهم عملية تخطيط المراجعة إلى حد كبير في تحديد نوعية الأخطار التي سيتعرض لها مراجع الحسابات ( خطر متلازم، خطر الرقابة، خطر الإكتشاف ) ويساهم تخطيط عملية المراجعة إلى حد كبير في تحليل خطر المراجعة بعدة وسائل مثل<sup>(1)</sup> :

أ- الاستفسار من المنشأة محل المراجعة عن مراكز الخطر، ويعتبر هذا الأسلوب من الوسائل المستخدمة لكي يتمكن مراجع الحسابات من تحليل الخطر عن طريق تحديد مراكز أو مناطق الخطر داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة. وتؤدي الإجابة على هذه الاستفسارات إلى لفت نظر مراجع الحسابات إلى أكثر مناطق الخطر احتمالاً. وتعتبر هذه المناطق هي مناطق التعقيد التي تواجه مراجع الحسابات في مجال تخطيط برنامج المراجعة، لذلك فإن إجابة المنشأة تؤدي إلى تصميم برنامج المراجعة الذي يأخذ في الاعتبار مناطق الخطر المحتملة.

(1) Larry F. Konrath, op cit . PP. 126 – 128.

ب- الإعتماد على موظفي المنشأة في مساعدة مراجع الحسابات لكي يركز على المجالات التي يكون الخطر فيها متزايداً عند القيام بعملية الفحص.

ج- مدى نزاهة إدارة المنشأة محل المراجعة في التعامل مع مراجع الحسابات، حيث أنه إذا شك في موضوعية الإدارة في مرحلة التخطيط الأولى فإنه قد يقرر رفض مهمة المراجعة ككل، أو التوسع في إجراءاتها، بما يكفل له الحصول على دليل كاف بعدم وجود تحريفات متعددة من قبل الإدارة.

ومن الضروري أن يأخذ مراجع الحسابات في الاعتبار خلال قيامه بتخطيط عملية المراجعة العوامل التي تعتبر مؤشرات تحذيرية Warning Signs والتي تشير إلى وجود خطر مراجعة جوهري. ويجب أن تتضمن أوراق عمل مراجع الحسابات هذه المؤشرات التحذيرية باعتبارها مدخلاً لإعداد برنامج مراجعة ملائم وتوضيح مناطق الخطر المحتملة. وتشتمل المؤشرات التحذيرية على ما يلي<sup>(1)</sup> :

1- مؤشرات تشير إلى وجود أخطاء جوهريّة في القوائم المالية :  
تعتبر دقة القوائم المالية أكثر مجالات المراجعة خطورة، حيث قد تحتوي هذه القوائم على بيانات تحتاج إلى مزيد من الفحص أو أن المعلومات الواردة بها تختلف عن نسبة الصناعة. ومن ناحية أخرى قد يوضح تحليل النسب المالية وجود نسب غير عادية أو قد تظهر بعض المبادلات غير العادية أو قد يوجد بعض الأخطاء التي لم يتم إكتشافها بواسطة نظام الرقابة أو قد يكون الخطأ مرتبطاً بقوائم مالية سابقة أو نتيجة عدم تسوية أخطاء الفترة السابقة.

(1) Larry F. Konrath., Auditing Concepts and Applications : A Risk. Analysis Approach, New York, N Y. : West Publishing Company, 1989.

ب- مؤشرات عن وجود مشاكل فى السيولة أو الأرباح

هناك مجموعة من العوامل تؤدي إلى خلق مناطق خطر لا يكون لإدارة المنشأة محل المراجعة أية رقابة عليها وتؤثر فى الأرباح أو السيولة مثل عوامل المنافسة الشديدة، التقلبات الإقتصادية، التدخل الحكومى، عقود قروض غير مرنة، ظهور تكنولوجيا حديثة، الاعتماد على منتج واحد، انخفاض رأس المال العامل، الاعتماد على مجموعة ضئيلة من المستهلكين. وينبغى على مراجع الحسابات أخذ هذه العوامل فى الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة لسببين :

- أن هذه العوامل قد تتطلب من مراجع الحسابات زيادة درجة الإفصاح.
  - أن هذه العوامل تؤثر بصورة جوهرية على رأس المال العامل وبالتالي على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها.
- وفى الحالات التى يكون فيها تأثير هذه العوامل جوهرياً ينبغى على مراجع الحسابات أن يشير إلى ذلك فى تقريره بحيث يوجه إهتمام القارئ إلى هذه الصعوبات.

ج- مؤشرات تتطلب ضرورة الإفصاح السليم

من خلال مناقشات مراجع الحسابات مع إدارة المنشأة محل المراجعة ودراسة ظروف المنشأة قد يكتشف مراجع الحسابات بعض العمليات أو بعض المشاكل التى تستلزم أن يفصح عنها بصورة تفصيلية كما وكيفاً فى تقريره مثل الدعاوى المتداولة على المنشأة، والمعاملات مع طرف ثالث ولم تنته بعد.

د- مؤشرات تشير إلى تعقد عملية المراجعة :

قد تكون عملية المراجعة أكثر تعقيداً فى منشأة معينة بسبب ظروفها الخاصة مثل تملك المنشأة لأصناف معينة من المخزون قد تحتاج إلى درجة عالية من التخصص لتقييمها مما يؤدي إلى ضرورة إستعانة مراجع الحسابات ببعض المتخصصين، وقد يؤدي ذلك إلى تعديل برنامج المراجعة ليأخذ مراجع

الحسابات هذه الظروف في الاعتبار، ومما لا شك فيه أن وجود هذه التعقيدات يؤدي بمراجع الحسابات إلى توسيع نطاق الفحص من حيث تعديل برنامج المراجعة أو في طبيعة إجراءاتها أو استخدام ممارسات محاسبية خاصة.

هـ- مؤشرات تشير إلى عدم أمانة إدارة المنشأة محل المراجعة :

قد تنشأ بعض مصادر الخطر بسبب التصرفات الخاطئة للإدارة بصورة متعددة أو غير متعمدة ومن أمثلة هذه التصرفات ما يلي :

- نقص الخبرة الشخصية للمديرين.
- تعقد الهيكل التنظيمي بالمقارنة مع حجم المنشأة.
- إجراء معاملات مالية كبيرة مع أشخاص يرتبطون بمصالح مالية مع الإدارة.
- معدل دوران مرتفع للإدارة العليا.
- معاملات مالية كبيرة في نهاية السنة.
- تقلب الأرباح بصورة كبيرة.
- عدم دقة النظام المحاسبي.

ويجب أن يحدد مراجع الحسابات مصادر الأخطاء أو المناطق الأكثر عرضة للخطأ، ويجب أن يرفق بذلك ورقة في أوراق المراجعة مع تعديلها عند إكتشاف مناطق خطر جديدة، ويجب ملاحظة أن مصادر الخطر تختلف من منشأة إلى أخرى ومن سنة إلى أخرى في نفس المنشأة.

وتفيد هذه المعلومات مراجع الحسابات في تخطيط عملية المراجعة وإعداد البرنامج. وفي دراسة تجريبية<sup>(1)</sup> لتحديد المناطق التي تكون أكثر عرضة لوجود خطر مراجعة متزايد أثناء التخطيط لعملية المراجعة، توصلت الدراسة إلى أن احتمال الخطأ يكون كبيراً بالنسبة للعمليات التي يتم تشغيلها بطريقة غير منتظمة بالمقارنة بالعمليات التي يتم تشغيلها بطريقة منتظمة. ومن العمليات التي يتم تشغيلها بطريقة منتظمة المبيعات، الأجور،

(1) Clarence W Houghton & John A Fogarty, " Inherent Risk " . Auditing . A Journal of Practice and Theory. Spring, 1991 PP 1-21

المشتريات، أما العمليات غير المنتظمة فتتمثل في تسوية المستحقات آخر الفترة، بيع الأصول الثابتة. ويستطيع مراجع الحسابات ذو المعرفة المسبقة عن المنشأة محل المراجعة تحديد مجالات المراجعة التي تتميز بخطر أكبر وذلك أثناء مرحلة التخطيط لعملية المراجعة. ويتحدد مناطق الخطر يتمكن مراجع الحسابات بصورة مبدئية من وضع برنامج المراجعة، بحيث يعكس تقديره للخطر المتلزم وخطر الرقابة الداخلية.

ويؤدي تحديد مراجع الحسابات لمناطق الخطر إلى توسيع إجراءات المراجعة وإلى زيادة الاهتمام بالمجالات التي يوجد فيها مناطق خطر مرتفعة. وبصفة عامة فكلما تم اكتشاف مناطق خطر جديدة فإنه ينبغي تعديل برنامج المراجعة المبدئي والتوسع في فحص نظام الرقابة الداخلية بحيث يتم التوصل في النهاية إلى البرنامج النهائي الذي تتم عملية المراجعة على أساسه.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن التقرير رقم 53<sup>(1)</sup> الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين تطلب من مراجعي الحسابات ضرورة تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها في ظل شك مهني Professional skepticism، فمثلاً يفترض مراجع الحسابات عدم أمانة الإدارة وفي نفس الوقت لا يفترض فيها أمانة بعيدة عن الشبهات. ويحتاج مراجع الحسابات في هذا المجال إلى أدلة ومعلومات من مراجعات سابقة حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات أم لا. وتعتبر نزاهة الإدارة من الأمور الهامة جداً في هذا الصدد، حيث يمكن للإدارة توجيه الأفراد لتسجيل عمليات أو إستبعاد معلومات بطريقة معينة تؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وعندما يصعب على مراجع الحسابات التحقق من القوائم المالية يبدأ الشك في نزاهة الإدارة. إن مراجع الحسابات لا يمكن أن يبدأ عملية المراجعة بإفتراض مسبق يقضى بعدم أمانة إدارة المنشأة محل المراجعة لأن ذلك قد يكون مخالفاً لخبرته كما أنه يقتضى منه أن يبحث عن صدق كل السجلات والمستندات الخاصة بالمنشأة، ويحتاج إلى أدلة قاطعة

(1) American Institute of Certified Public Accountants SAS No. 53 op cit

وليسست إحتتمالية حتى يفحص كل مجالات عمل الإدارة، ويعتبر هذا الإجراء باهظ التكاليف وبناءاً عليه فإنه يجب أن يمارس مراجع الحسابات شك مهني عند تخطيط وأداء عملية المراجعة.

وإذا استقر مراجع الحسابات عند تخطيط عملية المراجعة على وجود خطأ جوهري في القوائم المالية فإنه يأخذ هذا التقدير في الإعتبار عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتحديد المساعدين أو طلب مساعدين مناسبين. إن عملية إختيار المساعدين الملائمين تعتبر أولى مراحل التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وذلك وفقاً لمتطلبات المعيار الأول من معايير الفحص الميداني في الممارسة المهنية الأمريكية. ويرتبط هذا المعيار ارتباطاً وثيقاً بتحديد خطر المراجعة حيث أن برنامج المراجعة النهائي يتحدد في ضوء تقدير مراجع الحسابات للمخاطر حيث يقوم مراجع الحسابات بإعداد موازنة الوقت ويحدد إحتياجاته من المساعدين لمهام المراجعة المطلوب القيام بها. ويتم إعداد موازنة الوقت وفق طبيعة الخطر المحتمل أن يقابله مراجع الحسابات في عملية المراجعة ومستوى الدقة المطلوب.

وتجدر الإشارة إلى أن التقرير رقم 53 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قد أوضح أن تقدير مراجع الحسابات للخطر على مستوى القوائم المالية يؤثر على تحديد الأفراد ومدى الإشراف عليهم. ومن ناحية أخرى فإن هذا التقدير يؤثر على تخطيط عملية المراجعة ونطاق المراجعة ودرجة الشك المهني المفترضة، وبالتالي فإن تقدير مراجع الحسابات للخطر في القوائم المالية قد يؤثر على إختيار الأفراد من حيث الخبرة والتدريب المطلوب للمراجعين الذين يتم الإستعانة بهم للقيام بمسؤوليات مهنية معينة. ويجب أن يتناسب ذلك مع تحديد مراجع الحسابات لمستوى الخطر في هذه المهمة. وعادة فإن خطراً أعلى يتطلب أفراداً أكثر خبرة أو إشرافاً مكثفاً بواسطة الرئيس مع بقاء مسؤوليته النهائية عن العمل أثناء تخطيطه وأدائه. ومن ناحية أخرى فإن الخطر الزائد قد يترتب عليه توسيع وزيادة نطاق الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات.

ويجب أن يحدد مراجع الحسابات ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة محل المراجعة تعتبر مقبولة على ضوء الظروف الراهنة، وإذا وصل مراجع الحسابات إلى نتيجة بأن هناك خطأ جوهري ناتج عن تحريف مستند في القوائم المالية، فيجب أن يدرك بأن إختيار الإدارة وتطبيقها لسياسات محاسبية معينة خاصة تلك المرتبطة بتحقيق الإيراد وتقييم الأصول ورسملة النفقات قد استخدمت بصورة غير دقيقة. ومن ناحية أخرى فإن الخطر المتزايد من التحريف المتعمد في القوائم المالية يجب أن يترتب عليه زيادة الإهتمام بمدى تطبيق المبادئ المحاسبية بما يتفق مع ظروف المنشأة محل المراجعة، وعلى سبيل المثال قد تستخدم الإدارة طريقة درجة التمام في ظروف لا تبرر إستخدامها بهدف التأثير على نتائج التشغيل.

وفي الحالات التي يشير فيها فحص مراجع الحسابات للقوائم المالية إلى وجود خطأ جوهري فإن ذلك يتطلب منه ضرورة الحصول على أدلة أكثر أو أدلة مختلفة بصورة أكبر من الحالات التي تشير إلى عدم وجود هذا الخطر. وقد يتخذ مراجع الحسابات في مثل هذه الحالات إجراءات إضافية ليحدد صحة تسجيل المبيعات على سبيل المثال مع الأخذ في الاعتبار أن المشتري له الحق في رد المنتج، وإن المبادلات الكبيرة وغير العادية خاصة التي تحدث في نهاية السنة المالية يجب أن يتم إختبارها والتركيز عليها في الفحص، وأيضاً يجب على مراجع الحسابات أن يكون متحفظاً عند تنفيذ إجراءات المراجعة وجمع الأدلة في مثل هذه الحالات. وقد يواجه مراجع الحسابات حالات أو ظروف عند تنفيذ تلك العملية تختلف عن توقعاته المسبقة وبالتالي عليه أن يقوم بالبحث عن أسباب هذه الإختلافات، ومن أمثلة ذلك :

1- قد تظهر إجراءات المراجعة التحليلية إختلافات جوهريّة عن توقعاته المسبقة بالنسبة لعناصر معينة.

2- من الممكن وجود فروق هامة لم يتم تسويتها مثل إختلاف رصيد حسابات المراقبة عن أرصدة الحسابات الفرعية أو بين رصيد المخزون الدفترى وكشوف الجرد الفعلية.

3- قد تظهر المصادقات من العملاء إختلافات هامة أو لا تقدم إجابات كما كان متوقفاً منها.

4- قد يتضح من الفحص عدم وجود مستندات مؤيدة للعمليات التي تم إختيارها لإجراء الإختبارات عليها، أو أن المستندات غير سليمة، أو غير معتمدة.

5- يمكن أن يظهر عدم وجود المستندات والسجلات المؤيدة للعمليات والتي ينبغي وجودها عند طلب مراجع الحسابات أو يصعب إعدادها.

6- قد تكشف إختبارات المراجعة عن أخطاء كانت معروفة بوضوح لموظفي المنشأة محل المراجعة، ومع ذلك لم يتم الإفصاح عنها لمراجع الحسابات بصورة صريحة.

وعندما توجد مثل هذه الحالات أو الظروف يجب على مراجع الحسابات أن يعيد النظر في إجراءات المراجعة المستخدمة، وكلما زاد عدد الإختلافات بين الظروف الفعلية والمتوقعة وزاد تكرارها مع عدم حصول مراجع الحسابات على إيضاحات وتفسيرات كافية بشأنها فإن عليه أن يعيد تقدير مخاطر المراجعة وإحتمالات وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. وعموماً يمكن القول أن نجاح مراجع الحسابات في تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرته على إكتشاف الأخطاء وأوجه عدم الإنتظام وبالتالي زيادة جودة خدمات مهنة المراجعة.

#### 8- علاقة خطر المراجعة بجودة عملية المراجعة :

يتضح مما سبق أنه إذا تم تخطيط عملية المراجعة مع أخذ عناصر الخطر في الاعتبار عند القيام بكل إجراء من الإجراءات التي تنطوي عليها ومحاولة إستخدام الإجراء الذي يتناسب مع طبيعة الغرض أو المهمة المعنية ومستوى الخطر الذي يتعرض له فإن ذلك يدعم رأى مراجع الحسابات في القوائم المالية ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية لعملية المراجعة، ويترتب عليه إكتشاف وتدنية المخاطر إلى الحد الأدنى الذي يمكن قبوله.

ولاشك أن القيام بعملية المراجعة على هذا النحو من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات ويؤدي إلى الإرتقاء بجودة عملية المراجعة نفسها من خلال زيادة جودة الرأي الذي يبديه مراجع الحسابات في القوائم المالية موضوع الفحص، والذي تعتمد عليه جهات عديدة في إتخاذ القرارات. إن تنفيذ عملية المراجعة على هذا النحو يحقق تطلعات مستخدمي القوائم المالية من حيث توقعهم خلو القوائم المالية التي تم مراجعتها من الأخطاء، وأن مراجع الحسابات سوف يكتشفها ويحاول الإفصاح عنها.

وقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(1)</sup> أن التطورات الحديثة في بيئة المراجعة أدت إلى ضرورة الإرتقاء بجودة خدمات المهنة. ومن المداخل المستخدمة للإرتقاء بجودة خدمات المهنة تقدير خطر المراجعة، حيث تهدف أغلب إجراءات المراجعة إلى مساعدة مراجع الحسابات في تجميع الأدلة والقرائن التي تساهم في تدنية الخطر الفعلي للمراجعة.

وفي دراسة أخرى<sup>(2)</sup> تم تعريف جودة عملية المراجعة من خلال مفهوم خطر المراجعة بأنها تدنية مراجع الحسابات لخطر الإكتشاف الذي يؤدي إلى تدنية خطر المراجعة النهائي، وأن المراجعين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. ويتضح مما تقدم أن جودة عملية المراجعة تقاس بقدرة مراجع الحسابات على إكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقريره، وقد سبق وأن عرضنا بصورة تفصيلية لموضوع جودة عملية المراجعة في الفصل الأول.

(1) William R.Kinney. Jr., "Achieved Audit Risk and The Audit Outcome Space", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Supplement, 1989, PP 67 – 84

(2) Michael C Knapp, " Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality ", Auditing ,A Journal of Practice and Theory, spring, 1991 PP 35 – 52



## الفصل الثالث

### تطور مسئولية مراجع الحسابات الخارجى عن الرقابة الداخلية

تناولت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية موضوع مسئولية مراجع الحسابات عن فحص الرقابة الداخلية، والتقارير عن الرقابة الداخلية، فقد يحدث فى بعض الحالات أنه قد يصل إلى علم المراجع أثناء أداء عمله أن هناك بعض العيوب الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية، سواء فى تصميم أو تشغيل النظام، والتي من شأنها أن تؤثر فى مقدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل وتلخيص المعلومات المحاسبية، والإفصاح عنها بما يتمشى مع المبادئ المحاسبية.

وفى هذه الحالات فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يستخدم حكمه المهني فى تحديد مدى تأثير هذه العيوب على القوائم المالية. وعليه أن يعد تقرير بذلك إلى لجنة المراجعة. وإذا لم تكن بالشركة لجنة مراجعة فيرسل هذا التقرير إلى مجلس الإدارة. وفى حالات خاصة يمكن إرسال هذا التقرير إلى بعض الجهات الرقابية الخارجية خاصة فى الحالات التى لم تقم إدارة الشركة أو لجنة المراجعة بتدارك أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية مثل هيئة سوق المال، أو البورصة أو البنوك مانحة الإئتمان<sup>(1)</sup>.

وقد تطلبت معايير المراجعة الأمريكية<sup>(2)</sup> ضرورة إخطار مراجع الحسابات الخارجى لجنة المراجعة بالشركة بأوجه القصور الهامة فى تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية والتي قد تؤثر بصورة سلبية على قدرة الشركة على إعداد قوائم مالية سليمة تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالى للشركة ونتيجة نشاطها.

(1) AICPA, SAS No. 55, (1988).

(2) AICPA, SAS No. 60, (1988).

ويجب على مراجع الحسابات أن يذكر في تقريره إلى لجنة المراجعة أو إلى مجلس الإدارة، بأنه عند تخطيط وأداء عملية المراجعة للقوائم المالية للمنشأة عن السنة المالية أخذ في الاعتبار هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة وذلك لتحديد إجراءات المراجعة، بغرض إبداء الرأي في القوائم المالية وليس بغرض إصدار تأكيد حول هيكل الرقابة الداخلية.

أى أنه عندما يقوم مراجع الحسابات بفحص واختبار نظام الرقابة الداخلية ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية، تكون إجراءات فحص واختبار النظام مقيدة بتلك الإجراءات الكافية للالتزام بالمعيار الثانى من معايير العمل الميدانى. فيكفى أن يقوم مراجع الحسابات بعمل عدد من الاستفسارات والفحوصات والملاحظات اللازمة لتقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بالشركة فى إبداء رأيه حول القوائم المالية، والتي تعتبر غير كافية لإبداء الرأي على مدى سلامة نظام الرقابة نفسه، فى حين تكون كافية لتزويد الشركة محل المراجعة بتقرير عن مواطن الضعف فى النظام.

وبالرغم من أن هذا التقرير ليس من مسئوليات مراجع الحسابات فى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها، إلا أنه يعتبر منتجاً فرعياً هاماً لمهمة المراجعة. ولهذا السبب تلزم الإصدارات المهنية الأمريكية مراجع الحسابات بتبليغ الإدارة العليا بالشركة وكذلك أعضاء مجلس إدارتها، أو أعضاء لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة بأى مواطن ضعف جوهري فى نظام الرقابة الداخلية إكتشفها مراجع الحسابات أثناء أدائه مهمة المراجعة، رغم عدم تعاقدده على دراسة وإعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية.

وتعرف مواطن الضعف الجوهري فى نظام الرقابة الداخلية بأنها " تلك المواقف التى يعتقد فيها مراجع الحسابات بأن إجراءات الرقابة الداخلية أو مدى الإلتزام بها لا تقلل (إلى مستوى منخفض نسبياً) مخاطر حدوث وعدم إكتشاف الأخطاء أو الغش أو المخالفات فى أرصدة الحسابات والتى قد تكون جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية تحت المراجعة بواسطة العاملين بالشركة خلال أداء وظائفهم فى وقت معقول.

وقد ألزم الإصدار بمعيار رقم 60 مراجع الحسابات بضرورة إعداد تقرير عن أوجه القصور الجوهرية التى إكتشفها فى نظام الرقابة الداخلية بالشركة أثناء قيامه بعملية المراجعة ولكن لم يلزم مراجع الحسابات بظروف معينة يمكن التقرير عنها مثل حجم الشركة ومدى تنوع ودرجة التعقيد فى نشاطها وهيكلا التنظيمى ونوع الملكية.

وتناول هذا الإصدار حالة تجاهل الإدارة لتقرير مراجع الحسابات عن أوجه القصور الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية والتى إكتشفها أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية للشركة وعدم إتخاذها للإجراءات التصحيحية على أساس أن تكلفة تلك الإجراءات تزيد عن منفعتها، وبالتالي فإنه يجب على مراجع الحسابات فى هذه الحالة دراسة جدوى إعداد مثل هذا التقرير مع الأخذ فى الاعتبار أنه يمكن للإدارة مع مرور الزمن تصحيح نواحي القصور التى سبق لمراجع الحسابات إكتشافها فى نظام الرقابة الداخلية نتيجة تغيير الإدارة أو لجنة المراجعة.

وقد حدد الإصدار بمعيار رقم 60 بعض الإرشادات التى يجب أن يشتمل عليها تقرير مراجع الحسابات عن الظروف التى يمكن التقرير عنها Reportable Conditions.

- تحديد الجهة المعنية التى يوجه لها مثل هذا التقرير (الجان المراجعة – الإدارة أو أى جهة أخرى).
- يجب أن يوضح التقرير أن الهدف من عملية المراجعة ككل هو إبداء الرأى الفنى المحايد فى القوائم المالية ذاتها وليس إعطاء أى تأكيد عن الرقابة الداخلية.
- يجب أن يحتوى التقرير على تعريف وتحديد الظروف التى يمكن التقرير عنها.
- يمكن أن يحتوى التقرير على القيود الملائمة Inherent Limitations والموجودة فى أى هيكل الرقابة الداخلية.
- يجب أن يوضح مراجع الحسابات الظروف التى يمكن التقرير عنها والتى تمثل فى نفس الوقت نواحي ضعف جوهرية Material Weaknesses وهى

الظروف التي يمكن التقرير عنها والتي فيها يكون تصميم أو تشغيل واحد أو أكثر من مكونات هيكل الرقابة الداخلية لا ينخفض درجة الخطر المتعلقة بوجود أخطاء ولم يتم إكتشافها في القوائم المالية محل المراجعة إلى مستوى منخفض نسبياً.

ويمكن إعداد مراجع الحسابات لتقريره عن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بعد أو أثناء عملية المراجعة. وبالرغم من أنه في الإمكان إكتشاف مواطن ضعف النظام المتبع خلال مراحل المراجعة المختلفة، إلا أن مراقب الحسابات يكتشف أمرها خلال مرحلة الفحص التمهيدي وتقييم النظام أو خلال مرحلة إختبارات الإلتزام بإجراءات النظام.

ويجب مراعاة أن مراجع الحسابات يكون مسئولاً في هذه الأحوال عن الحكم عما إذا كان ضعف النظام سيؤدي إلى حدوث أخطاء أو مخالفات جوهرية في القوائم المالية، وإذا قرر مراقب الحسابات ذلك فعليه أن يبلغ الإدارة العليا بالأمر، ويفضل أن يكون ذلك كتابة في شكل خطاب أو تقرير يرفع بعد الإنتهاء من مرحلة الإختبارات الأساسية للمراجعة.

ومن ناحية أخرى فإنه على الرغم من عدم إلتزام المراجع بتقديم التوصيات اللازمة لإزالة مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه يجب عليه أن يوضح لإدارة الشركة محل المراجعة وسائل تطوير وتحسين النظام كخدمة مهنية للعميل. ويجب أن يوضح مراجع الحسابات في خطابه الموجه إلى الإدارة أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية مع ذكر حدود هذا التقييم الذي يكون جزءاً من مهمة المراجعة، حتى يلتبس الأمر على الإدارة. ويحتفظ مراجع الحسابات بصورة هذا الخطاب كمرجع يستخدمه في متابعة فحص وتقييم النظام عند مراجعته للقوائم المالية في الأعوام التالية والتأكد من إزالة نقاط ضعف النظام.

وفيما يلي مثال لخطاب مراقب الحسابات حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والذي إكتشفها في سياق مراجعته للقوائم المالية للشركة.

السادة / أعضاء مجلس الإدارة  
شركة الرزق التجارية (ش.م.م)  
أو لجنة المراجعة

تحية طيبة وبعد ...

قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركتكم للعام المالى المنتهى فى 2006/12/31 وأصدرنا تقريرنا الخاص بهذه القوائم فى 2007/3/1. وقد قمنا خلال فحصنا لسجلات شركتكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع فى النطاق المسموح به فى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها. وهدفنا دراستنا وتقييمنا الى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة اللازمة لإبداء رأينا بخصوص القوائم المالية للشركة. وكان نطاق هذه الدراسة والتقييم أضيق مما لو كانت مهمتنا مقتصرة فقط على دراسة نظام الرقابة الداخلية.

وتقع مسئولية وضع ومتابعة وتطوير نظام الرقابة الداخلية للشركة على عاتق إدارتها، وفى سبيل تلبية هذه المسئولية، يجب على الإدارة أن توازن بين منافع ونفقات أساليب الرقابة الداخلية، ويهدف نظم الرقابة إلى أن تكون الإدارة على تأكد معقول (وليس مطلق) بحماية الأصول ضد الخسائر الناتجة من استخدامها بشكل غير معتمد أو تبديدها، وبأن العمليات الاقتصادية قد نفذت طبقاً لسلطات الإدارة، وسجلت فى الدفاتر بصورة صحيحة وبشكل يسمح بإعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ونظراً للحدود الملازمة لأي نظام من نظم الرقابة الداخلية، يمكن أن تحدث أخطاء أو مخالفات بدون إكتشافها. كما أن أى تنبؤات بمدى سلامة وجودة نظام الرقابة مستقبلاً يكون عرضة لمخاطر عدم ملائمة إجراءات النظام للتغيرات المستقبلية فى الظروف والأحوال السائدة، أو انخفاض مستوى الإلتزام بإتباع الإجراءات وأساليب الرقابة.

وليس بالضرورة، على ضوء الهدف المحدود لدراستنا وتقييمنا للنظام والمذكور بالفقرة الأولى من هذا الخطاب، أن يفصح خطابنا عن كل مواطن الضعف الجوهرية فى النظام. وبناء عليه لا نبدى رأياً بشأن نظام الرقابة الداخلية الخاص بشركتكم ككل.

وقد إتضح لنا من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع فى شركتكم العناصر التالية والتي نعتقد أنها يمكن أن تتسبب فى مخاطر حدوث وعدم إكتشاف (فى الوقت الملائم) أخطاء أو مخالفات يكون أثرها جوهرياً على القوائم المالية للشركة :

1- تدفع قيمة فواتير المشتريات بدون التحقق - بواسطة موظف مختص - من استلام البضائع نفسها وسلامتها.

2- لا يوضع خاتم " تم السداد نقداً " على الفواتير المسددة والمصدر بقيمتها شيكات.

3- .....

4- .....

وقد أخذنا هذه الحالات فى إعتبارنا عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة المستخدمة عند مراجعة القوائم المالية للشركة للعام المالى المنتهى فى 2006/12/31 ولا أثر لما تضمنه هذا الخطاب على تقرير المراجعة الصادر فى 2007/3/1.

مراجع الحسابات  
ياسر شحاته

الإسكندرية فى ... / ... / ...

وقد شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA في عام 1987 لجنة COHEN لدراسة مسئوليات مراجعي الحسابات، وقد أصدرت تلك اللجنة تقريرها في عام 1978 والذي عرف بتقرير لجنة Cohen والذي أشار إلى ضرورة إعداد الإدارة لتقرير يتضمن تقييم لنظام الرقابة الداخلية ووصف للإجراءات التي إتخذتها للتغلب على أوجه الضعف أو القصور التي حددها مراجع الحسابات الخارجي، مع ضرورة إشارة مراجع الحسابات الخارجي في تقريره عن مراجعة القوائم المالية لمدى إستجابة الإدارة لإقتراحات مراجع الحسابات الخارجي لتصحيح نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية إن وجدت.

ومن ناحية أخرى يمكن تكليف مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة وإبداء الرأي في هذا النظام في خلال فترة معينة، على أن يقدم مراجع الحسابات تقريره عن نظام الرقابة الداخلية للجهة التي قامت بتكليفه بهذه المهمة الخاصة والتي قد تكون إدارة الشركة أو بعض الجهات الرقابية أو التنظيمية مثل البنك المركزي أو هيئة سوق المال. ويقوم مراجع الحسابات في هذه الحالة بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة وإبداء الرأي فيه اعتماداً على مقاييس يتم تحديدها بواسطة تلك الجهات التنظيمية أو الرقابية<sup>(1)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد يتم تكليف مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية ككل وإعداد تقرير بذلك أو تقييم جزء فقط من نظام الرقابة الداخلية.

وقد يحدث في حالات معينة أن يتم تكليف مراجع الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وإعداد تقرير عن هذا الفحص، وفي هذه الحالة يعتبر هذا التكليف بمثابة عمل مهني خاص. وفي هذه الحالة لابد لمراجع الحسابات أن يقوم بإعداد تقرير مكتوب وتقديمه إلى الجهة التي قامت بتعيينه<sup>(2)</sup>.

(1) AICPA SAS NO 30 (1980).

(2) AICPA SAS NO. 60 (1988).

وقد تطلبت الإصدارات المهنية الأمريكية من إدارة الشركات المقيدة بالبورصة، إعداد تقرير عن هيكل الرقابة الداخلية المنشأة<sup>(1)</sup>، مع ضرورة قيام مراجع الحسابات بإعداد تقرير يتضمن التصديق على تقرير الإدارة، على أن يقدم تقرير الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية، وتصديق مراجع الحسابات على هذه التقرير إلى لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC.

وقد أشارت الإصدارات الأمريكية<sup>(2)</sup> بعد ذلك إلى أنه لا يمكن لمراجع الحسابات قبول مهمة تكليفه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وإبداء الرأى فيه ما لم تقم الإدارة بإعداد تقرير كتابى عن نظام الرقابة الداخلية، أى الحصول على تأكيد من الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية ومدى إلزامها بالقوانين واللوائح الخاضعة لها الشركة.

ومن ناحية أخرى وفى عام 1993 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA تقريراً بناءً على توصية لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC يتضمن ضرورة إعداد إدارة أى شركة مقيدة فى البورصة لتقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية مرفقاً بهذا التقرير تقرير من مراجع الحسابات الخارجى يتضمن رأيه فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ولاشك أن إبداء مراجع الحسابات لرأيه فى تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يدعم فعالية نظام الرقابة الداخلية ويقلل من إمكانية حدوث أى تلاعب فى عملية إعداد القوائم المالية.

وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA<sup>(3)</sup> فى أكتوبر 1997 نشرة معايير المراجعة رقم 83 والتى أكدت على أن إعداد وتصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية من مسئولية إدارة الشركة، مع ضرورة حصول مراجع الحسابات الخارجى

(1) AICPA SAS NO. 78 (1996)

(2) AICPA SAAE NO. 2 (1993).

(3) AICPA SAS NO 83 (1998).

على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ونطاق عملية المراجعة، وذلك على أساس أنه لا يتم تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية للإعطاء أى تأكيد عن نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

يتضح مما سبق تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأهمية إعداد تقارير عن مدى فعاليتها.

وقد ساهمت الإصدارات المهنية المختلفة سواء الإصدارات المهنية الأمريكية، أو الإصدارات المهنية الدولية بدور فعال فى هذا المجال مما أدى إلى صدور العديد من القوانين فى بعض دول العالم والتي ألزمت إدارة الشركة بإعداد تقارير عن مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة بها وضرورة إبداء مراجع الحسابات الخارجى لرأيه فى تلك التقارير.

وقد سبق الإشارة إلى أن الإصدارات المهنية تتطلب ضرورة إعداد الإدارة لتقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وسيترتب بلا شك على إهتمام الإدارة بإعداد تقرير عن مدى فعالية الرقابة الداخلية زيادة فى الطلب على بعض الخدمات غير التقليدية لمراجعى الحسابات الخارجيين والمتعلقة بفحص تقارير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وإبداء الرأى فى تلك التقارير فى تقرير مستقل لمراجع الحسابات الخارجى.

ولاشك أن تقرير مراجع الحسابات الخارجى المستقل والذي يتضمن رأيه فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية من شأنه زيادة الثقة فى القوائم المالية للشركة والتي تقوم الإدارة بإعدادها وذلك نتيجة لزيادة الثقة فى النظام الذى يتم من خلاله إعداد القوائم المالية، أى تركيز مراجع الحسابات الخارجى على النظام الذى يتم من خلال إعداد القوائم المالية بدلاً من تركيزه على القوائم المالية نفسها، وذلك من شأنه زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية فى النظام الذى يتم من خلاله إعداد القوائم المالية وبالتالي زيادة ثقتهم فى القوائم المالية ذاتها.

وقد نصت الإصدارات المهنية الأمريكية<sup>(1)</sup> على إمكانية قبول مراجع الحسابات لمهمة إبداء الرأى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية فى حالة تحديد الإدارة لمسئوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية، وقيام الإدارة بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمقاييس التقييم الصادرة من المنظمات المهنية المختصة، مع ضرورة وجود دليل على قيام الإدارة بتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية، مع إعداد الإدارة لتقرير كتابى عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ومن ناحية أخرى حددت الإصدارات المهنية الأمريكية ضرورة قيام مراجع الحسابات الخارجى بالخطوات التالية لأغراض أداء مهمة إبداء الرأى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- 1-تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة الداخلية.
- 2-الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية.
- 3-تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية.
- 4-إختبار وتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية.
- 5-إعداد تقرير المراجعة الذى يتضمن إبداء الرأى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

وسنعرض لكل خطوة من الخطوات السابقة على النحو التالى :

#### 1 - تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة الداخلية

يجب على مراجع الحسابات الخارجى تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة الداخلية لأغراض إبداء الرأى فى هيكل الرقابة الداخلية وذلك بطريقة مشابهة لتخطيط أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، ويمكن لمراجع الحسابات أن يحقق ذلك عن طريق فحص المستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة عن مدى فعالية والرقابة الداخلية، وعن طريق إجراء الإستفسارات الملائمة.

(1) SSAE No. 2 (1993).

ويجب على مراجع الحسابات عند قيامه بتخطيط أعمال تكليفه بفحص تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أن يأخذ في الاعتبار طبيعة الصناعة التي تنتمي لها الشركة، والقوانين واللوائح التي تخضع لها الشركة، وأن يقوم بدراسة الهيكل التنظيمي للشركة والشكل القانوني للشركة وهيكل رأسمالها.

ومن ناحية أخرى فإنه على مراجع الحسابات عند تخطيطه لأعمال التكليف بفحص تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أن يستفيد من معرفته بهيكل الرقابة الداخلية للشركة وذلك عند قيامه بمراجعة القوائم المالية السنوية أو فحص القوائم المالية المرحلية للشركة، وكذلك الاستفادة من أحكامه المهنية الخاصة بتحديد مستوى الأهمية النسبية والخطر، وعلى مراجع الحسابات الخارجي أن يأخذ في الاعتبار مدى فعالية وكفاءة إجراءات وسياسات بيئة الرقابة، وأن يأخذ في الاعتبار مدى وجود إدارة للمراجعة الداخلية بالشركة، حيث أن وجود إدارة للمراجعة الداخلية بالشركة يعنى وجود متابعة مستمرة لهيكل الرقابة الداخلية بالشركة للتأكد من فعالية وكفاءة تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية للشركة.

ويجب على مراجع الحسابات أيضاً الاعتماد على العديد من المستندات والوثائق المتعلقة بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية بالشركة والتي اعتمدت عليها إدارة الشركة عند إعدادها لتقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية. ومن أمثلة تلك المستندات والوثائق خرائط التدفق وجدول القرارات والنظام الأساسي للشركة ودليل تشغيل النظام المحاسبي بالشركة.

## 2- الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية :

يجب على مراجع الحسابات عند قيامه بفحص تقرير الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية أن يحصل على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق حصوله على معلومات تفصيلية وكاملة عن المعلومات التي تتدفق داخل النظام المحاسبي والتي تتضمن كافة العمليات والمبادلات التي قامت بها

الشركة، وكذلك حصوله على المعلومات الخاصة بأنشطة الرقابة الداخلية فى الشركة والتي يتم القيام بها لتحقيق أهداف الرقابة.

ومن ناحية أخرى يجب على مراجع الحسابات الخارجى للحصول على فهم كامل للهيكل الرقابية الداخلية أن يفهم مكونات هيكل الرقابة الداخلية للشركة، والتي تتضمن بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة، وأن يتعرف على مدى تنفيذ تلك المكونات فى الواقع العملى.

ويجب على مراجع الحسابات أن يستفيد من تقييمه لهيكل الرقابة الداخلية بالشركة وتحديد مدى ملائمة لطبيعة نشاط الشركة وأهدافها وذلك عند قيامه لمراجعة القوائم المالية السنوية للشركة أو فحصه للقوائم المالية المرحلية أو الدورية للشركة.

ويمكن لمراجع الحسابات الخارجى أن يقوم بعمل العديد من الإستفسارات الملائمة مع موظفى الشركة للحصول على العديد من المعلومات اللازمة للحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية أو لتحديث معلوماته عن هيكل الرقابة الداخلية، كما يمكن أن يطلب ويطلع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالسياسات والنظم المطبقة فى الشركة والتي تتضمن اللائحة الداخلية للشركة والنظام المحاسبى وملفات الحاسب الآلى وأن يتعرف على مدى تطبيق تلك النظم والسياسات وأن يلاحظ على الطبيعة كيفية تشغيل النظام المحاسبى وكيفية إعداد المستندات والتسجيل فى الدفاتر، وكيفية تنفيذ أنشطة الرقابة. وكمثال على ذلك يمكن لمراجع الحسابات الخارجى أن يتتبع عملية شراء بضاعة وأن يحصل على فاتورة الشراء، ويتتبع كيفية تسجيل تلك العملية فى السجلات والدفاتر المحاسبية بالشركة، ويلاحظ على الطبيعة أنشطة الرقابة المتعلقة بها.

وهناك العديد من الوسائل التى يمكن لمراجع الحسابات إستخدامها لفهم ودراسة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة منها أسلوب قائمة الإستقصاء

Questionnaire أو أسلوب الدراسة التقريرية أو الوصفية Narrative  
Menorandg أو أسلوب خرائط التدفق Flowcharts.

ويتضمن أسلوب قائمة الإستقصاء وجود مجموعة من الأسئلة أو العبارات والتي تكون الإجابة عليها " بنعم " دليل على وجود سياسات وإجراءات سليمة للرقابة الداخلية، في حين أن الإجابة " بلا " تعنى وجود نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ويتضمن أسلوب الدراسة التقريرية أو الوصفية توصيف لجميع الإجراءات المستخدمة لكل عملية مع بيان كيفية تدفق المستندات في كل عملية ويتناسب هذا الأسلوب مع المشروعات الصغيرة أو المتوسطة الحجم.  
ويتضمن أسلوب خرائط التدفق إعداد خريطة تدفق تبين إجراءات تنفيذ لكل عملية وكيفية تدفق المستندات.

ويمكن الجمع بين أكثر من أسلوب في مجال دراسة وفهم هيكل الرقابة الداخلية.

### 3- تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية .

بعد حصول مراجع الحسابات الخارجى على فهم كافى وكامل لهيكل الرقابة الداخلية بالشركة، تكون الخطوة التالية لمراجع الحسابات الخارجى هي تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، أى أن يقوم بتقييم ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر التى تهدد أهداف الرقابة.

ومن ناحية أخرى فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجى عند تقييمه لمدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية أن يتفهم بصورة جيدة لسياسات وإجراءات الرقابة داخل كل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية الخمس، وهى بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة.

وتشتمل السياسات والإجراءات المرتبطة ببيئة الرقابة على مدى مشاركة لجنة المراجعة ومجلس الإدارة في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة

الداخلية، وفلسفة الإدارة، ونمط التشغيل، والهيكل التنظيمى، وكيفية تحديد السلطات والمسئوليات وسياسات وممارسات الأفراد، ونظام الرقابة الإدارية فى الشركة، بالإضافة إلى العديد من العوامل الخارجية التى تؤثر على عمليات الشركة مثل رقابة بعض الجهات الخارجية على عمليات الشركة مثل البنك المركزى أو هيئة سوق المال أو جهاز شئون البيئة.

وتشتمل السياسات والإجراءات المرتبطة بتقدير وتقييم المخاطر على السياسات والإجراءات الخاصة بالتأكد من عدم وجود أى معاملات لم يتم تسجيلها فى الدفاتر، وكذلك السياسات والطرق المتعلقة بتحديد التقديرات الهامة فى القوائم المالية، وأساليب تحديد المعاملات والأحداث ذات الخطر المرتفع والتى تؤثر على مدى صدق وعدالة القوائم المالية فى التعبير عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالى، وكذلك الأساليب والإجراءات التى تتبعها الإدارة لتقدير أهمية تلك المخاطر وتحديد احتمال حدوثها وكذلك التعرف على الإجراءات الملائمة التى تتخذها الإدارة لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها، بالإضافة إلى دراسة الأحداث والظروف الخارجية التى قد تؤثر بصورة سليمة على مقدرة الإدارة على تسجيل عملياتها وإعداد قوائم مالية سليمة.

وتتمثل السياسات والإجراءات المرتبطة بأنشطة الرقابة فى الفصل بين الواجبات وتقسيم الأعمال، وبالتالي تخفيض احتمال حدوث الأخطاء أو الغش، وكذلك وجود إجراءات كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات المحاسبية، وفى حالة استخدام الحاسب الآلى لابد من وجود إجراءات كافية لحماية الحاسب الآلى وملفات البيانات، وضمان عدم سرقة البيانات أو التلاعب فيها، أى الرقابة المتعلقة بالحماية من الاستخدام غير المصرح به للحاسب الآلى.

وفيما يتعلق بالسياسات والإجراءات المرتبطة بنظام المعلومات والاتصال، فهى السياسات التى تحقق توصيل للمعاملات التى تمت بصورة سليمة وفى توقيت مناسب بما يسمح بالإفصاح السليم عنها فى القوائم المالية.

وتتضمن السياسات والإجراءات المتعلقة بمتابعة هيكل الرقابة الداخلية في متابعة أنشطة الرقابة، لمعرفة ما إذا كان تصميم هيكل الرقابة الداخلية ما زال ملائم أم لا لظروف التشغيل المالية للشركة، وكذلك متابعة مدى قيام إدارة المراجعة الداخلية بمتابعة مدى فعالية وملائمة هيكل الرقابة الداخلية ويتطلب ذلك الاعتماد على العديد من المعلومات الخارجية مثل الاستفسار من العملاء.

#### 4- اختبار وتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية

يعد قيام مراجع الحسابات الخارجى بتقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، يقوم مراجع الحسابات بتقييم واختبار مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية. ويتطلب ذلك اختبار وتقييم السياسات والإجراءات الخاصة بكل جزء من الأجزاء التى تتكون فيها هيكل الرقابة الداخلية بهدف معرفة كيفية تطبيق الإجراءات والسياسات المتعلقة بالرقابة، ومدى الثبات فى تطبيق تلك السياسات والإجراءات، مع تحديد الأفراد المكلفين بتطبيق تلك السياسات والإجراءات، وتحديد موقعهم فى الهيكل التنظيمى وذلك بهدف الحصول على أدلة كافية وملائمة تمكنه من إبداء رأيه عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وتشتمل الإختبارات المتعلقة بتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية فى إجراء الاستفسار من موظفى الشركة وكمثال على ذلك الاستفسار من رئيس قسم الخزينة والمدير المالى للشركة عن اللائحة الخاصة بصرف وتحصيل النقدية والحد الأقصى للنقدية، ومن المسئول عن التسجيل فى دفاتر الخزينة، ومن المسئول عن توريد النقدية إلى البنك، وتفيد تلك الإستفسارات فى الحكم على مدى فعالية تشغيل نظم الرقابة الداخلية على الخزينة.

ومن ناحية أخرى يمكن لمراجع الحسابات الخارجى أن يقوم باختبار المستندات والتقارير المحاسبية لمعرفة مدى إكتمالها وتطابقها مع ما هو وارد بالسجلات.

وكمثال على ذلك مراجعة إشعار الإضافة للبنك وأذون الصرف وأذون التحصيل مع سجلات الخزينة، للتحقق من سلامة تشغيل إجراءات الرقابة على الخزينة.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك بعض أنشطة الرقابة التى يمكن لمراجع الحسابات ملاحظة كيفية أداء الأفراد لها بكى يتمكن من معرفة مدى فعالية تشغيل سياسات وإجراءات الرقابة، وفى بعض الأحيان قد يقوم مراجع الحسابات بإعادة أداء بعض أنشطة الرقابة لمعرفة مدى فعاليتها، وذلك فى حالة عدم كفاية المستندات والسجلات الخاصة ببعض الأنشطة الرقابية للحكم على مدى فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية.

وفيما يتعلق بحصول مراجع الحسابات الخارجى على أدلة الإثبات الملائمة والكافية والمؤيدة لفعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، فإن هناك العديد من العوامل التى يجب أن يأخذها مراجع الحسابات فى الاعتبار عند تحديده لمدى كفاية تلك الأدلة، منها طبيعة سياسات وإجراءات الرقابة وأهميتها فى تحقيق أهداف الرقابة، وطبيعة ونطاق اختبارات فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، والتى تم تنفيذها بمعرفة الشركة، بالإضافة إلى الخطر الناتج عن عدم الإلتزام بسياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية، ويتم تقدير هذا الخطر فى ضوء العديد من العوامل لعل أهمها ما إذا كانت سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية يتم تنفيذها يدوياً بواسطة الأفراد أو من خلال الحاسب الآلى فى ظل تكنولوجيا المعلومات، ومدى تعقيد سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

وفى بعض الأحيان قد تقدم الشركة بعض الأدلة التى تؤيد مدى صدق تقريرها على هيكل الرقابة الداخلية. ومع ذلك فإن مراجع الحسابات الخارجى يعتبر مسئول عن إيجاد الدليل الكافى لصدق تقرير الإدارة عن فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية.

ويرتبط مدى كفاية وملائمة الأدلة المؤيدة لفعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالفترة التى يتم فيها إختبار وتقييم فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية. وكذلك يرتبط مدى كفاية وملائمة تلك الأدلة بالحكم المهنى لمراجع الحسابات.

#### 5- إعداد تقرير المراجعة والذي يتضمن إبداء الراى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية

يمكن لمراجع الحسابات إعداد تقرير مراجعة يتضمن إبداء رأيه عن تأكيدات الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بعد قيامه بنقييم الأدلة التى قام بالحصول عليها.

وستميز بين حالتين :

الحالة الأولى :

إعداد الإدارة لتقرير منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.  
الحالة الثانية :

إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه لمراجع الحسابات الخارجى عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

ويتعلق مفهوم التصديق Attestation Concept بثلاثة أطراف، وهى الطرف الأول الذى يقوم بالإفصاح عن تأكيدات معينة من خلال وسيلة معينة للإفصاح بخلاف القوائم المالية. ويتمثل الطرف الثانى فى مراجع الحسابات الخارجى الذى يبدى رأيه عن التأكيدات التى يبديها الطرف الأول (التصديق على تلك التأكيدات)، أما الطرف الثالث فهو مستلم الإفصاح عن تأكيدات الطرف الأول وكذلك تقرير مراجع الحسابات الخارجى عن تلك التأكيدات.

وتمثل خدمة تصديق مراجع الحسابات على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أحد وأهم خدمات التصديق المهنى التى يقوم بها مراجع الحسابات الخارجى.

ويقصد بتلك الخدمة قيام مراجع الحسابات بإختبار تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد

القوائم المالية للشركة، وذلك كما جاء فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وسيقوم مراجع الحسابات باختبار تأكيدات الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية، وستقوم إدارة الشركة بإعداد تقرير خاص لهذا الغرض يتضمن تأكيداتها بشأن هيكل الرقابة الداخلية.

ومن ناحية أخرى فإن خدمة التصديق على تقرير الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، خدمة لها ثلاثة أطراف، وهى الإدارة التى قامت بإعداد وتوصيل تأكيداتها بشأن هيكل الرقابة الداخلية من خلال تقرير خاص تعده الإدارة لهذا الغرض، والطرف الثانى هو مراجع الحسابات الذى سيقوم بالتصديق على تلك التأكيدات، أما الطرف الثالث فهو المستفيد من تلك الخدمة التصديقية وقد يكون هذا الطرف هو المالك أو المستثمرين أو هيئة سوق المال أو البورصة أو البنك المركزى أو وزارة البيئة.

وتجدر الإشارة إلى أن مجال التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فقط، ولا يتضمن التصديق على فعالية الرقابة على الأداء الاقتصادى أو على عمليات التشغيل، أو التصديق على فعالية النواحي الداخلية والنظم الخاضعة لها الشركة، أو التصديق على مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح والنظم الخاضعة لها الشركة.

ومن ناحية أخرى فإن تصديق مراجع الحسابات الخارجى على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة يساعد الأطراف الخارجية وأصحاب المصلحة فى المشروع مثل المستثمرين وحملة الأسهم وكذلك جهات الرقابة الخارجية مثل هيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية والبنك المركزى فى معرفة مدى كفاءة إدارة المشروع فى تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، مما ينعكس على إعدادها لقوائم مالية سليمة يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها.

ولاشك أن تصديق مراجع الحسابات على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية يؤدي إلى الوفاء بالتشريعات والمتطلبات القانونية بالنسبة للشركات المقيدة في البورصة أو العاملة في مجال الاستثمارات في الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تلتزم إدارة الشركة المقيدة في البورصة وكذلك الشركات العاملة في مجال الاستثمار أو الوساطة في الأوراق المالية وكذلك صناديق الاستثمار وشركات المقاصة والتسوية والحفظ المركزي بإعداد تقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وتقديمه لبورصة الأوراق المالية وأحياناً لبعض جهات الرقابة الداخلية مرفقاً بها تقرير من مراجع الحسابات الخارجي للتصديق على تقرير الإدارة في هذا المجال.

ووفقاً للإصدارات المهنية الأمريكية<sup>(1)</sup> يمكن لمراجع الحسابات إبداء رأيه في تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وذلك بعد تقييمه للأدلة التي أمكن الحصول عليها وسنفرق بين حالتين، الحالة الأولى هي إعداد الإدارة لتقرير مستقل أو منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، والحالة الثانية هي إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه لمراجع الحسابات الخارجي عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بدلاً من إعداد تقرير منفصل وسنعرض للحالتين في الجزء التالي كما يلي :

**الحالة الأولى : إعداد الإدارة لتقرير منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.**

في حالة إعداد إدارة الشركة لتقرير مستقل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وتقديمه لجهات الإشراف والرقابة مثل هيئة سوق المال أو البورصة أو البنك المركزي، فإن مراجع الحسابات المكلف بالتصديق على هذا التقرير سيقوم بإعداد تقرير مستقل للتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

(1) AICPA SSAE No 2 (1993)

ويتضمن تقرير مراجع الحسابات النظيف أو غير المتحفظ في هذه الحالة على العناصر الأساسية التالية :

أ- عنوان التقرير : ويكون العنوان " تقرير مراجع الحسابات المستقل عن التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية " .

ويتضح من هذا العنوان أن الإصدارات المهنية أكدت على الإشارة في عنوان التقرير إلى كلمة مستقل .

ب- الجهة الموجه لها التقرير : هي مجلس إدارة الشركة التي قامت بإعداد تقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك يوجه هذا التقرير إلى بعض جهات الرقابة الخارجية التي يجب أن يقدم لها تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية مرفقاً بها تقرير مراجع الحسابات الخارجى المستقل للتصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وذلك تطبيقاً لأحكام القانون مثل الهيئة العامة لسوق المال أو البورصة أو البنك المركزى .

ج- فقرة المقدمة (الفقرة التمهيدية) : وتشير تلك الفقرة إلى قيام مراجع الحسابات بالتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، مع الإشارة إلى اسم الشركة ومجال التصديق ( تأكيدات الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية ) ، وكذلك الفترة التي يغطيها التصديق .

د- فقرة النطاق : وتشير تلك الفترة إلى نطاق أعمال التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك الإشارة إلى المعايير التي يلتزم بها مراجع الحسابات عند أدائه لتلك الخدمة .

وتشير تلك الفقرة أيضاً إلى قيام مراجع الحسابات بالحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة، وتقييم مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية .

هـ- فقرة الحدود الملزمة : والتي توضح أن هناك حدود ملزمة (قصور ملزم) لفعالية أى هيكل لسلرقابة الداخلية، وبالتالي فإنه لا يمكن إكتشاف كل الأخطاء أو المخالفات، وكذلك الإشارة إلى عدم إمكانية ضمان فعالية هيكل الرقابة الداخلية فى المستقبل بسبب إحتمال تغيير الظروف فى المستقبل، أو إنخفاض درجة الإلتزام بالسياسات والإجراءات.

و- فقرة الرأى : تحتوى فقرة الرأى على إبداء مراجع الحسابات لرأيه بشأن تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وما إذا كانت تلك التأكيدات قد تم تحديدها بعدالة فى كل الجوانب الجوهرية إعتياداً على مقاييس تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

ويبدى مراجع الحسابات رأى نظيف (رأى غير متحفظ) فى حالة الإفصاح السليم والكافى فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وتمشى هيكل الرقابة الداخلية مع مقاييس تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية، وكذلك عدم وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات.

ز- تاريخ تقرير مراجع الحسابات : وهو تاريخ إنتهاء مراجع الحسابات من أداء خدمة التصديق، مع ضرورة توقيع مراجع الحسابات، وذكر عنوانه، ورقم سجل مزاولة المهنة.

ويأخذ تقرير مراجع الحسابات عن التصديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية النموذج التالى وذلك وفقاً للإصدارات المهنية الأمريكية.

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن التصديق على تأكيدات الإدارة  
بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية

السادة / مجلس إدارة شركة الياسمين التجارية (ش.م.م)  
/ الهيئة العامة لسوق المال.  
/ بورصة الأوراق المالية.

قمنا بفحص تأكيدات إدارة شركة الياسمين التجارية (شركة مساهمة  
مصرية) بأن لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية  
للشركة في 2006/12/31، وذلك كما جاء في تقرير الإدارة المرفق.

وقد تم الفحص وفقاً لمعايير التصديق المهني الصادرة عن مجمع  
المحاسبين القانونيين الأمريكيين، وقد تضمن الفحص الحصول على فهم كامل  
لهيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة، واختبار وتقييم  
مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك تقييم أى إجراءات أخرى  
رأيناها ضرورية في ضوء الظروف الحالية المحيطة، وإتنا نعتقد أن الفحص الذي  
قمنا به يوفر أساس معقول لبدء رأينا.

وبسبب الحدود الملزمة لأى هيكل رقابة داخلية ( أوجه القصور  
المستلزمة ) فإنه قد لا يتم إكتشاف بعض المخالفات أو الأخطاء، كما أن أى تقييم  
لهيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للفترات المحاسبية  
المستقبلية يخضع لمخاطر أن يصبح هيكل الرقابة الداخلية غير ملائم أو غير  
كافى، بسبب التغييرات فى الظروف أو بسبب عدم الإلتزام بالإجراءات أو  
السياسات.

وفى رأينا فإن تأكيدات الإدارة بأن شركة الياسمين التجارية (ش.م.م)  
لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فى 2006/12/31  
قد تم تحديدها بعدالة فى كل جوانبها الهامة اعتماداً على المقاييس المحددة  
والصادرة عن المنظمات المهنية فى هذا الشأن.

مراجع الحسابات

الإسكندرية فى 2007/3/3

الاسم / ياسر شحاته السيد

التوقيع / .....

ش.م.م .....

الحالة الثانية : إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه لمراجع الحسابات الخارجى عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة بدلاً من إعداد تقرير مستقل.

فى هذه الحالة يجب أن يشير مراجع الحسابات فى تقريره إلى هذا الخطاب أو الإقرار المرسل له من إدارة الشركة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وذلك فى الفقرة الافتتاحية (فقرة المقدمة) مع الإشارة إلى تاريخ هذا الخطاب، كما تضاف فقرة أخرى إضافية بعد فقرة رأى يشير فيها مراجع الحسابات إلى أن تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية يقتصر إستخدامه على مجلس الإدارة أو إدارة الشركة أو لجنة المراجعة بالشركة، بمعنى أن المعلومات الواردة فى تقرير مراجع الحسابات يجب ألا يستخدم فى أى أغراض أخرى.

ويستكون تقرير مراجع الحسابات فى هذه الحالة من خمس فقرات

بالترتيب التالى :

- فقرة المقدمة (الفقرة التمهيدية).

- فقرة النطاق.

- فقرة الحدود الملزمة.

- فقرة رأى.

- فقرة تقييد إستخدام التقرير.

وتختلف فقرة المقدمة فى هذه الحالة وذلك حيث يجب أن يشير مراجع الحسابات إلى الخطاب الذى وجهته إدارة الشركة له بخصوص هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وتظهر فقرة المقدمة على الصورة التالية فى هذه الحالة على

الصورة التالية :

"فمنا بفحص تأكيدات إدارة شركة الياسمين (شركة مساهمة مصرية) بأن لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة فى 2006/12/31 وذلك كما جاء فى الخطاب الذى وجهته إدارة الشركة لنا فى 2006/12/31".

ولا تختلف فقرة النطاق وفقرة الحدود الملزمة وفقرة الرأى فى هذه الحالة عن حالة إعداد الإدارة لتقرير منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وتظهر فقرة تقييد إستخدام التقرير فى تقرير مراجع الحسابات فى حالة إعداد الإدارة لخطاب يوجه لمراجع الحسابات الخارجى عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة بدلاً من إعداد تقرير مستقل وذلك بعد فقرة الرأى على النحو التالى :

" يقتصر إستخدام هذا التقرير على مجلس إدارة الشركة، ولجنة المراجعة بالشركة، أو لهيئة سوق المال أو للبورصة، أو للبنك المركزى فقط ويجب ألا يستخدم فى أى أغراض أخرى ."

6- بدائل الرأى فى تقرير مراجع الحسابات عن التصديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية :

يمكن لمراجع الحسابات الخارجى أن يبدى رأى متحفظ أو معاكس فى تقريره عن التصديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، كما يمكن لمراقب الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأى.

ويسببى مراجع الحسابات لرأى متحفظ أو معاكس فى حالة وجود أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، أما فى حالة وجود قيود على نطاق التكاليف فإنه قد يتحفظ فى تقريره، وقد يمتنع عن إبداء الرأى حسب جوهرية تلك القيود.

وسنعرض فى الجزء التالى لحالة وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات، ثم نعرض بعد ذلك لحالة وجود أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وذلك على النحو التالى :

1- وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات.

فى حالة وجود قيود على نطاق فحص مراجع الحسابات لتأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، بمعنى أنه لم يتمكن من القيام بكافة الإجراءات اللازمة والضرورية لفحص تأكيدات الإدارة عن

مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، فإنه لن يبدى رأى نظيف (غير متحفظ) في تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

حيث سيبدى مراجع الحسابات في هذه الحالة لرأى متحفظ أو سيمتنع عن إبداء الرأى وفقاً لمدى جوهرية تلك القيود، وقد تفرض تلك القيود على نطاق عمل مراجع الحسابات من إدارة الشركة، وقد تكون بسبب ظروف أخرى خارجية لا علاقة للإدارة بها، مثل قيود الوقت أو عدم كفاية الفترة اللازمة لتقييم مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ويستحفظ مراجع الحسابات في هذه الحالة وقد يمتنع عن إبداء الرأى وذلك وفقاً لمدى جوهرية القيود المفروضة على نطاق فحصه، ومدى أهمية الإجراءات التى لم يقم بها ومدى تأثيرها على الأدلة الكافية والملائمة المطلوبة لإبداء مراجع الحسابات لرأيه على تقريره الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

وفي حالة توصل مراجع الحسابات وفقاً لحكمه المهنى إلى أن تلك القيود المفروضة على نطاق عمله غير جوهرية فإنه سوف يبدى رأى متحفظ وسيضيف إلى تقريره المتحفظ في هذه الحالة لفقرة توضيحية قبل فقرة الرأى يشير فيها إلى تلك القيود المفروضة على نطاق أعمال الفحص والتى بسببها أبدى رأى متحفظ. ويشتمل تقرير مراجع الحسابات الخارجى المستقل عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية والذي يتضمن رأى متحفظ في هذه الحالة على الفقرات التالية بالترتيب التالى :

- فقرة المقدمة (الفقرة التمهيدية).
- فقرة النطاق.
- فقرة الحدود الملائمة.
- فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى.
- فقرة الرأى المتحفظ.

ولن تختلف الفقرة التمهيدية فى التقرير المتحفظ عن الفقرة التمهيدية فى التقرير النظيف.

ويتم تعديل فقرة النطاق وذلك بإضافة ما يشير إلى وجود قيود غير جوهرية على نطاق الفحص وتأخذ تلك الفقرة الصورة التالية :

" وبإستثناء ما سيرد فى الفقرة التوضيحية فقد قمنا بالفحص وفقاً لمعايير التصديق المهني الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، وقد تضمن الفحص الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة، وإختيار وتقييم مدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك تقييم أى إجراءات أخرى رأيناها ضرورية فى ضوء الظروف الحالية المحيطة، وإبنا نعتقد أن الفحص الذى قمنا به يوفر أساس معقول لإبداء رأينا "

ولا تختلف فقرة الحدود الملزمة فى التقرير المتحفظ عن التقرير النظيف أو غير المتحفظ.

وتشير الفقرة التوضيحية السابقة لفقرة الرأى إلى القيود المفروضة على نطاق أعمال مراجع الحسابات والتي بسببها أبدى لرأى متحفظ.

وتظهر فقرة الرأى المتحفظ فى هذه الحالة على الصورة التالية :

" وفيما عدا أثر ما ورد فى الفقرة السابقة فإن تأكيدات الإدارة بأن شركة . (ش.م.م) لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فى 2006/12/31 قد تم تحديدها بعدالة فى كل جوانبها الهامة إعتماًداً على المقاييس المحددة والصادرة عن المنظمات المهنية فى هذا الشأن.

ومن ناحية أخرى فإنه إذا توصل مراجع الحسابات وفقاً لحكمه المهني إلى أن القيود المفروضة على نطاق عمله جوهرية، فإنه سوف يمتنع عن إبداء الرأى على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، نتيجة جوهرية تلك القيود، وبالتالي فإن تقرير مراجع الحسابات فى هذه الحالة لن يشتمل على فقرة نطاق ولا على فقرة الحدود الملزمة،

وسيتم إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأي لبيان القيود الجوهرية أو المؤثرة على نطاق عمل مراجع الحسابات والتي بسببها إمتنع مراجع الحسابات عن إبداء الرأي على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ويشتمل تقرير مراجع الحسابات في هذه الحالة على الفقرات التالية :

- فقرة المقدمة ( الفقرة التمهيديّة ).

- فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأي.

- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأي.

وتظهر فقرة المقدمة (الفقرة الافتتاحية) في حالة تقرير مراجع

الحسابات الذي يتضمن الإمتناع عن إبداء الرأي على الصورة التالية :

" تم تكليفى بفحص تأكيدات إدارة شركة ..... (ش.م.م) بأن لديها

هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة

في 2006/12/31، وذلك كما جاء في تقرير الإدارة المرفق " .

أى أن فقرة المقدمة في حالة الإمتناع عن إبداء الرأي في تأكيدات

الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة تبدأ بجملة تم تكليفى

بفحص أو باختبار تأكيدات الإدارة بدلاً من قمنا بإجراء فحص أو اختبار.

ولا يحتوى تقرير مراجع الحسابات في هذه الحالة على فقرتى النطاق

والحدود الملزمة.

وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الإمتناع عن إبداء الرأي على

الصورة التالية :

" لم نتمكن من اختبار وتقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية

بالشركة، والقيام بالإجراءات اللازمة للحصول على الأدلة الكافية والملائمة

التي تمكنا من تقييم تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية

بالشركة وذلك كما جاء في تقرير الإدارة المرفق وذلك بسبب (يذكر سبب

الإمتناع عن إبداء الرأي) مثل القيود الجوهرية التي فرضتها الإدارة على

نطاق الفحص مثلاً. وتظهر فقرة الإمتناع عن إبداء الرأي على الصورة التالية

"وبناء على ما أشرنا إليه فى الفقرة السابقة لن نتمكن من إبداء رأينا على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة كما ورد فى تقرير الإدارة المرفق".

ب- وجود أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة

إذا توصل مراجع الحسابات بناءً على ما قام به من إختبارات وما جمعه من أدلة إثبات إلى وجود أوجه قصور جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية سواء كانت فى تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية فإنه سيبدى رأى غير نظيف فى هذه الحالة عند إعدادة لتقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، حيث أن وجود أوجه ضعف أو قصور جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة سيؤثر على مقدرة الشركة فى تسجيل عملياتها وإعداد قوائم مالية يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها.

وتتمثل أوجه الضعف الجوهرية فى عدم مقدرة جزء أو أكثر من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية بالشركة على عمل تخفيض ملموس فى مستوى الخطر الناتج من احتمال وقوع أخطاء أو غش فى العناصر الهامة فى القوائم المالية وعدم إكتشافها بواسطة العاملين بالشركة فى الوقت المناسب، مما يؤدى إلى عدم إمكانية تأكيد إدارة الشركة بأن لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية.

وكمثال لأوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية فى أى شركة عدم وجود إدارة للمراجعة الداخلية مما يؤثر بصورة سلبية على فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة. وسنميز بين حالتين :

الحالة الأولى :

إفصاح الإدارة فى تقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية عن كافة أوجه القصور فى تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية والتي قد تؤثر بصورة سلبية على مقدرة إدارة الشركة على إعداد قوائم مالية يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، حيث سيبدى مراجع الحسابات فى هذه الحالة لرأى متحفظ.

## الحالة الثانية :

عدم إفصاح الإدارة في تقريرها عن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، حيث سيبدى مراجع الحسابات في هذه الحالة لرأى معاكس.

وسنعرض لأثر كل حالة من الحالات السابقة على تقرير مراجع الحسابات عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة على النحو التالي :

الحالة الأولى : إفصاح الإدارة في تقريرها عن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية.

في حالة إفصاح الإدارة في تقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية لأوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية التي تؤثر على تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها، فإن مراجع الحسابات سوف يبدى رأى متحفظ في تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وسيضيف لتقريره فقرة توضيحية تالية لفقرة الرأى لوصف أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية.

ويتكون تقرير مراجع الحسابات المتحفظ في هذه الحالة من خمس فقرات بالترتيب التالي :

- فقرة المقدمة ( الفقرة الافتتاحية).

- فقرة النطاق.

- فقرة الحدود الملزمة.

- فقرة الرأى المتحفظ.

- الفقرة التوضيحية.

ولن تختلف الفقرة الافتتاحية وفقرة النطاق وفقرة الحدود الملزمة في التقرير المتحفظ في هذه الحالة عن التقرير النظيف أو غير المتحفظ. وتظهر فقرة الرأى المتحفظ في هذه الحالة على الصورة التالية :

" وفيما عدا أثر وجود أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية والواردة فى تقرير الإدارة المرفق، فمن رأينا أن تأكيدات الإدارة بأن شركة الياسمين (ش.م.م) لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فى 2006/12/31 قد تم تحديدها بعدالة فى كل جوانبها الهامة إعتماًداً على المقاييس المحدد، والصادرة عن المنظمات المهنية فى هذا الشأن.

وتسبين الفقرة التوضيحية التالية لفقرة رأى المتحفظ أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية والواردة فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وتظهر الفقرة التوضيحية فى هذه الحالة على الصورة التالية :

" توجد أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية للشركة فى 2006/12/31 وذلك كما جاء فى تقرير الإدارة المرفق عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وتتمثل أوجه القصور فى هيكل الرقابة الداخلية فى (يذكر أوجه الضعف الجوهرية) مما يؤثر بصورة سلبية على مقدرة هيكل الرقابة الداخلية فى إعطاء تأكيد معقول بإمكانية إعداد قوائم مالية يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها.

الحالة الثانية : عدم إفصاح الإدارة فى تقريرها عن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية.

فى حالة عدم إفصاح الإدارة فى تقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة عن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، أو فى حالة عدم إتفاق إدارة الشركة مع مراجع الحسابات بخصوص أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وكيفية الإفصاح عنها فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، فإن مراجع الحسابات سوف يبدى رأى معاكس فى تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وسيضيف لتقريره فقرة توضيحية سابقة لفقرة رأى يصف فيها أوجه

الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية التي لم تفصح عنها الإدارة في تقريرها، وذلك على اعتبار أن عدم إتفاق مراجع الحسابات مع إدارة الشركة بخصوص أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالشركة والإفصاح عنها تعتبر من الأمور الجوهرية التي تؤثر على رأى مراجع الحسابات في تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ويستكون تقرير مراجع الحسابات المعاكس في هذه الحالة من خمس

فقرات بالترتيب التالي :

- الفقرة التمهيدية (فقرة المقدمة).

- فقرة النطاق.

- فقرة الحدود الملزمة.

- فقرة توضيحية.

- فقرة الرأى المعاكس:

ولا تختلف فقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة الحدود الملزمة

في التقرير المعاكس عن التقرير النظيف أو غير المتحفظ.

وتبين الفقرة التوضيحية السابقة لفقرة الرأى أوجه الضعف

الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية والتي لم تفصح الإدارة عنها في تقريرها

عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وتظهر الفقرة التوضيحية قبل

فقرة الرأى المعاكس في هذه الحالة على النحو التالي :

"بناءً على ما قمنا به من إختبارات لهيكل الرقابة الداخلية بشركة

الياسمين، تبين لنا وجود أوجه ضعف جوهرية في تصميم وتشغيل هيكل

الرقابة الداخلية بشركة الياسمين في 2006/12/31 والمتمثلة في (يذكر أوجه

القصور الجوهرية في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة)، وتؤثر

أوجه الضعف تلك بصورة سلبية على مقدرة هيكل الرقابة الداخلية في تحقيق

أهداف الرقابة، ولم يشتمل تقرير الإدارة المرفق عن مدى فعالية هيكل الرقابة

الداخلية بالشركة على الإفصاح عن أوجه الضعف الجوهرية هذه والتي تحد

من مقدرة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة فى إعطاء تأكيد مناسب أو معقول بشأن إمكانية إعداد قوائم مالية يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها .

وتظهر فقرة الرأى المعاكس فى هذه الحالة على الصورة التالية :

" وفى رأينا وبسبب وجود أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة والتي أوضحناها فى الفقرة السابقة، والتي لم تفصح عنها الإدارة فى تقريرها المرفق عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، فإن تأكيدات الإدارة بأن شركة الياسمين (ش.م.م) بأن لديها هيكل فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية فى 2006/12/31 لم يتم تحديدها بعدالة إعتماًداً على المقاييس المحددة والصادرة من المنظمات المهنية فى هذا الشأن ."

يتضح مما سبق أنه فى حالة وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات فإنه قد يتحفظ فى تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأى حسب جوهرية على تلك القيود.

أما فى حالة وجود أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة فإن مراجع الحسابات يتحفظ فى تقريره فى حالة إفصاح الإدارة فى تقريرها عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة عن أوجه الضعف الجوهرية فى تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، ويضيف فى هذه الحالة لتقريره فقرة توضيحية تالية لفقرة الرأى، أما فى حالة عدم إفصاح الإدارة فى تقريرها عن أوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية بالشركة فإن مراجع الحسابات يبدى فى هذه الحالة لرأى معاكس ويضيف لتقريره فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أنه يمكن تكليف مراجع الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية، وإعداد تقرير عن هذا الفحص فى جميع الحالات، سواء كان به أوجه ضعف جوهرية أو لا يوجد به أوجه ضعف، ويقدم هذا التقرير إلى الجهة التى قامت بتكليفه، ويعتبر هذا التكليف فى هذه الحالة بمثابة عمل مهنى خاص.

الوضع المهني في مصر عن تقرير مراجع الحسابات عن فحص نظام الرقابة الداخلية.

فيما يتعلق بالوضع المهني في مصر فيما يتعلق بتقرير مراجع الحسابات عن فحص نظام الرقابة الداخلية، فإنه لا توجد في مصر أي معايير مهنية أو تشريعات قانونية تلزم إدارة الشركة بإعداد تقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، وبالتالي لا يوجد أي إلزام على مراجعي الحسابات في مصر بإعداد تقرير للتصديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وكذلك لا يوجد أي إلزام على إعداد مراجع الحسابات في مصر لتقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وليس التصديق على تقرير الإدارة بشأن هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ومن ناحية أخرى فإن اتجاه مصر الذي بدأت به نحو إقتصاد السوق، والعمل على تنشيط سوق الأوراق المالية من المتوقع أن يؤدي إلى زيادة الطلب على خدمات مراجعي الحسابات لإعداد تقارير مراجعة لإبداء رأيهم عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة أو للتصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة في حالة إعداد الإدارة لتقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ويتطلب ذلك ضرورة صدور معايير مهنية أو تشريعات قانونية تلزم الشركات المصرية خاصة الشركات المقيدة بالبورصة بضرورة إعداد تقارير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة خلال فترة زمنية معينة، وتقديم تلك التقارير لبورصة الأوراق المالية أو لبعض جهات الرقابة الخارجية مثل البنك المركزي أو هيئة سوق المال أو لمصلحة الشركات مرفقاً بها تقرير من مراجع الحسابات الخارجي للتصديق على تقرير الإدارة في هذا الشأن، أو إلزام مراجعي الحسابات في مصر بضرورة إعداد تقرير يتضمن إبداء الرأي في مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية بالشركة خلال فترة زمنية معينة

وذلك من خلال مقاييس محددة لتقييم هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وذلك بدلاً من إعداد تقرير للتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

ولاشك أن ذلك سيدعم من ثقة مستخدمي القوائم المالية في مصر في النظام الذى يتم من خلاله إعداد القوائم المالية وبالتالي سيزيد من ثقتهم ودرجة اعتمادهم على القوائم المالية للشركة.

ولاشك أن صدور القانون رقم 95 لسنة 1992 في مصر وكذلك صدور العديد من القرارات المنظمة للعمل في سوق الأوراق المالية في مصر والصادرة من الهيئة العامة لسوق المال ومنها أخيراً قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 30 في 2002/6/18 أصبح يتطلب ضرورة أن يعد مراجع الحسابات تقرير عن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية للشركة أن وجدت على أن يقدم هذا التقرير للجنة المراجعة بالشركة أن وجدت ولإدارة الشركة، كما يجب على مراجع الحسابات إبلاغ جهات الرقابة الخارجية بهذا التقرير، مثل هيئة سوق المال أو بورصة الأوراق المالية، ولاشك أن تقرير بهذا المعنى سوف يساعد على تدعيم ثقة المتعاملين في سوق الأوراق المالية في هذا السوق.

ومن ناحية أخرى فإن إنشاء الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقاً لأحكام القانون 95 لسنة 1992 أصبح يتطلب أن يعد مراجع الحسابات تقريراً خاصاً عن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية للشركة إن وجدت. ويجب أن يقدم مراجع الحسابات هذا التقرير للإدارة وللجنة المراجعة بالشركة ولجهات الرقابة الخارجية، مثل هيئة سوق المال أو البورصة أو البنك المركزى أو وزارة البيئة.

ولاشك أن هذا التقرير سوف يساعد على تدعيم ثقة المتعاملين في سوق الأوراق المالية ويتمشى مع الإصدارات المهنية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، ومع ما تراه لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية.



## الفصل الرابع

### اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات صحة العمليات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية

يحتاج المراجع قبل إجراء اختباره المختلفة أن يقرر لكل إجراء مراجعة حجم العينة المناسب وكذلك كيفية اختيار مفردات تلك العينة من المجتمع الذي تمثله. ويعرف أسلوب المعاينة في المراجعة بأنه عبارة عن سحب مفردات تقل عن 100% من المجتمع موضع المراجعة لإجراء اختبارات المراجعة واستخلاص النتائج منها لتعيمها على المجتمع الذي سحبت منه. وهنا يثار التساؤل عن حجم العينة الذي يعتبر كاف لتمثيل المجتمع الذي سحبت منه.

#### مفهوم العينات الممثلة للمجتمع :

عندما يختار المراجع عينة من مجتمع معين فإن هدفه في المقام الأول هو أن تكون العينة ممثلة بقدر كبير للمجتمع الذي سحبت منه. وتعتبر العينة ممثلة للمجتمع إذا كانت تنطوي على خصائص تقترب كثيراً من خصائص المجتمع، بمعنى أن مفردات العينة تتشابه مع المفردات الأخرى خارج العينة. على سبيل المثال لو فرض أن الإجراءات الرقابية لدى عميل معين تتطلب أن يرفق الموظف المسنول مستند الشحن مع صورة فاتورة البيع، فإذا كان هذا الإجراء لم يتبع بمعدل 3% من الحالات وأختار المراجع عينة من صور فواتير البيع حجمها 100 فاتورة ووجد منهم ثلاثة لم يرفق بها مستند الشحن فإن العينة في هذه الحالة تكون ممثلة للمجتمع الذي سحبت منه بدرجة عالية. أما لو كانت تتضمن مفردتين أو أربعة غير مرفق بها مستندات الشحن فإن العينة تصبح ممثلة بدرجة معقولة، بينما إذا لم توجد في العينة أي مفردات مفقودة على الإطلاق أو على العكس كان يوجد بها الكثير من المفردات التي لم ترفق بها مستندات شحن فعندئذ تصبح العينة غير ممثلة.

وفي الواقع العملي فإن المراجع لا يمكنه أن يحدد ما إذا كانت العينة ممثلة للمجتمع من عدمه حتى بعد الانتهاء من إختباراته، ولكن يمكن للمراجع مع بذل قدر من العناية في تصميم واختيار وتقييم العينة أن يزيد من احتمالات تمثيل العينة للمجتمع. وهناك سببين لخروج عينة غير ممثلة للمجتمع وهما: خطأ غير معاينة، وخطأ معاينة ومن ثم فإن المخاطر المرتبطة بهما تسمى خطر غير معاينة Non-Sampling Risk وخطر معاينة Sampling Risk.

ينشأ خطر غير المعاينة نتيجة الأخطاء التي أرتكبت عند مراجعة العينة، كاستخدام مستندات غير ملائمة، أو الفهم الخاطئ للاستنتاجات الناتجة عن أدلة الإثبات بأنواعها المختلفة، أو الأحكام والتقديرات الخاطئة بناء على أدلة الإثبات. ويمكن للمراجع أن يتحكم في أخطاء غير المعاينة عن طريق الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (العامة من حيث بذل العناية المهنية الواجبة، والعمل الميداني من حيث الإشراف الجيد على الأفراد وإعطاء التعليمات الصحيحة لهم).

أما خطر المعاينة فهو خطر يتمثل في أن يصل المراجع إلى إستنتاجات غير صحيحة بسبب أن العينة لم تكن ممثلة تمثيلاً صحيحاً للمجتمع الذي سحبت منه. فلو فرض مثلاً أن المراجع وصل إلى إستنتاج بقبول المجتمع بناء على عينة يبلغ حجم مفرداتها 100 وتحتوي فقط على اثنين من الاستثناءات في الشيء محل المراجعة بينما في الواقع كان معدل الاستثناءات في المجتمع 8%، ففي مثل هذه الحالة نجد أن المراجع قرر قبول المجتمع على أنه صحيح بينما هو في الواقع غير صحيح وذلك لأن العينة لم تكن ممثلة بالقدر الكافي للمجتمع.

ويوجد وسيلتين يمكن للمراجع أن يستخدمهما للتحكم ورقابة خطر المعاينة وهما: تعديل حجم العينة، واستخدام طريقة مناسبة لاختيار مفردات العينة من المجتمع. فلا شك أن زيادة حجم العينة من شأنه أن يخفض خطر المعاينة والعكس صحيح، كما أن استخدام وسيلة مناسبة لاختيار مفردات العينة سوف يضمن بقدر معقول تمثيلها للمجتمع.

وقبل مناقشة طرق اختيار العينة للحصول على عينات ممثلة للمجتمعات التي تسحب منها فإنه من المفيد أن نميز ونناقش بعض المصطلحات ذات الصلة مثل: المعاينة الإحصائية، والمعاينة غير الإحصائية، والمعاينة الاحتمالية، والمعاينة غير الاحتمالية. المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية

يمكن تقسيم طرق المعاينة في المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين: معاينة إحصائية Statistical Sampling ومعاينة غير إحصائية Non-Statistical Sampling وهما متشابهان من حيث أن كل منهما يتضمن ثلاث خطوات: (1) تخطيط العينة، (2) اختيار العينة وإجراء الاختبارات، (3) تقييم النتائج. والهدف من تخطيط العينة هو ضمان عمل اختبارات المراجعة بطريقة تعطي خطر المعاينة المرغوب مع تقليل احتمالات خطأ غير المعاينة. أما اختبار العينة فيعني أن يقرر المراجع كفاءة اختيار مفردات العينة من المجتمع، ثم عمل الاختبارات اللازمة من فحص مستندات وغيرها من إجراءات المراجعة. وأخيراً يتم تقييم النتائج بناء على ما أستخلصه المراجع من اختبارات المراجعة.

من حيث الاختلاف، فإن المعاينة الإحصائية تختلف عن غير الإحصائية في أنها تعتمد على قوانين رياضية تسمح بالقياس الكمي لخطر المعاينة عند تخطيط العينة (الخطوة الأولى) وعند تقييم العينة (في الخطوة الثالثة). فمن المعروف أنه عند حساب نتيجة إحصائية عند مستوى ثقة 95% فإن هذا المستوى يعني وجود 5% خطر معاينة.

أما في ظل المعاينة غير الإحصائية فالمراجع ليس لديه قياس كمي لخطر المعاينة، وإنما يستعاض عن ذلك بخبرته وحكمه على مفردات العينة عند اختيارها بمعنى أن المراجع يستخلص نتائجه عن المجتمع على أساس حكمي، ولهذا السبب غالباً ما يطلق على المعاينة غير الإحصائية بالمعاينة الحكمية.

### المعاينة الاحتمالية والمعاينة غير الاحتمالية

يعتبر اختيار عينة احتمالية أو غير احتمالية جزءاً من الخطوة الثانية عند استخدام المعاينة في المراجعة وهي الخطوة التي تتعلق باختيار مفردات العينة من المجتمع. فاختيار عينة احتمالية Probabilistic Sample يمثل طريقة لاختيار عينة بحيث أن كل مفردة في المجتمع يكون لها احتمال معروف لاختيارها ضمن العينة، وأن العينة يتم اختيارها من خلال عملية عشوائية. أما اختيار عينة غير احتمالية Non-Probabilistic Sample فهي طريقة لاختيار عينة بناء على الحكم المهني للمراجع وتقديراته بدلاً من الاعتماد على قوانين الاحتمالات عند اختيار مفرداتها.

وبصفة عامة يمكن القول ان كلا النوعين من المعاينة سواء إحصائية أو حكمية لهما نفس الدرجة من القبول لدى المراجعين في ظل المعايير المهنية للمراجعة إلا أنه من الضروري عند تطبيق أيّاً منهما إن يلتزم المراجع ببذل قدرأ معقولاً من العناية عند كافة خطوات عملية اختيار العينة. فعند استخدام المعاينة الإحصائية فالعينة يجب أن تكون احتمالية كما يجب استخدام طرق التقييم الإحصائية لنتائج العينة لاحتساب خطر المعاينة. ومن المقبول أيضاً عمل تقييم غير إحصائي باستخدام اختيار عينة احتمالية، ولكن العكس غير صحيح بمعنى أنه من غير المقبول على الإطلاق تقييم عينة غير احتمالية على أنها احتمالية.

وهناك ثلاث طرق شائعة يمكن استخدامها عند اختيار عينة غير احتمالية (حكمية) وهي:

1 - الاختيار الموجه للعينة Directed Sample

2 - الاختيار بمجموعات متعاقبة Block Sample

3 - الاختيار من خلال الصدفة البحتة Haphazard Sample

كذلك توجد أربع طرق شائعة يمكن استخدامها عند اختيار عينة

احتمالية وهي:

1 -اختيار عينة عشوائية بسيطة Simple random Sample

2 -اختيار عينة منتظمة Systematic Sample

3 -اختيار عينة باحتمال تناسب قيم مفرداتها مع قيم مفردات المجتمع

Probability Proportional to Size Sample

4 -اختيار عينة طبقية Stratified Sample

وسوف نستعرض كل هذه الطرق باختصار في السطور التالية:

طرق اختيار عينة غير احتمالية:

وهي طرق لا تعتمد على الأساليب الرياضية والاحتمالات ومن ثم فقد يكون من الصعب تحديد مدى تمثيل العينة للمجتمع الذي سحبت منه. وعموماً فإن معرفة ومهارة المراجع في تطبيق أحكامه على العينة تلعب دوراً كبيراً في مثل هذه الطرق.

الاختيار الموجه للعينة: ويعني أن كل مفردة من مفردات العينة يتم اختيارها بناء على معيار حكمي من المراجع وبتوجيه خاص منه، ومن ثم لا توجد فرص متساوية لكل مفردات العينة عند سحبها. ومن المعايير الحكمية الشائعة الاستخدام في ذلك ما يلي:

- المفردات الأكثر عرضة لوجود إنحرافات بها: غالباً ما يكون المراجع قادراً على تحديد أي المفردات بالمجتمع التي يرجح أن تكون بها مخالفات مثل حسابات المدينين التي مضى عليها وقت طويل دون تحصيل، والمشتريات والمبيعات التي تتم من خلال أطراف ذات الصلة مثل التي تتم من خلال منشآت تابعة أو منشآت تخص أقارب بعض مديري الإدارة العليا، أو عمليات ذات مبالغ ضخمة غير عادية أو معقدة. فكل هذه الأنواع يمكن للمراجع أن يفحصها بكفاءة ويعمم نتائجها على المجتمع بناء على أحكامه الشخصية. وغالباً إذا لم تتضمن مثل هذه العينات أي مخالفات فمن المرجح أن يخلص المراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود مخالفات جوهرية في المجتمع.

- المفردات التي تحتوي على الخصائص المختلفة للمجتمع: فالمراجع يمكنه وصف الأنواع المختلفة للمفردات التي تمثل في مجموعها المجتمع ومن ثم تصميم عينة ممثلة عن طريق اختيار مفردة أو أكثر من كل نوع. على سبيل المثال، عينة من المدفوعات النقدية قد تتضمن بعض المدفوعات عن كل شهر، مدفوعات من كل حساب بنكي، مدفوعات حسب المواقع، مدفوعات عن كل أصل هام تمت حيازته.

- مفردات تمثل قيمة نقدية كبيرة في المجتمع: بمعنى اختيار عينة من المفردات بحيث تغطي نسبة كبيرة من إجمالي القيمة النقدية للمجتمع بحيث أن المفردات صغيرة القيمة التي لم يتم فحصها بسبب عدم دخولها ضمن العينة لا تؤثر على النتائج المستخلصة من العينة.

الاختيار بمجموعات متعاقبة: ويعني اختيار عدة مفردات بشكل متتابع، فبمجرد تحديد أول مفردة أو عنصر معين في المجموعة فإن باقي مفردات المجموعة سيتم اختيارها تلقائياً. مثال ذلك اختيار عدد 100 عملية من عمليات البيع المسجلة يومية المبيعات خلال الأسبوع الثالث من شهر مارس، فهنا يمكن اختيار هذه العينة من خلال خمس مجموعات تحتوي كل منها على 20 مفردة، أو 10 مجموعات تحتوي كل منها على 10 مفردات، أو 50 مجموعة تحتوي كل منها على مفردتين.

وبالطبع فإن الاختيار بهذه الطريقة يعد مقبولاً فقط عند استخدام عدد معقول من المجموعات، أما لو تم استخدام عدد قليل من المجموعات فإن احتمال الحصول على عينة ممثلة يعد أمراً بعيد المنال. ولذلك يمكن القول بأن المراجع يجب أن يكون حذراً عند استخدام مثل هذه الطريقة في اختيار العينة خاصة في ظل إمكانية تغير بعض الظروف مثل دوران العاملين في منشأة العميل، وحدوث تغيرات في نظامه المحاسبي، وموسمية الصناعة التي يعمل فيها العميل. وعموماً فإن مثل هذه الطريقة في اختيار العينة يمكن استخدامها كوسيلة مكملية لطرق أخرى في الاختيار عندما يكون هناك احتمال كبير لوجود مخالفات في فترة زمنية معينة، فمثلاً يعتبر اختيار 100 عملية من عمليات

المتحصلات النقدية في الأسبوع الثالث من شهر مارس وسيلة مناسبة إذا كان موظف الحسابات المسئول عن يومية المتحصلات النقدية في أجازة خلال تلك الفترة وتم إسناد عمله مؤقتاً لموظف آخر أقل خبرة.

الاختيار من خلال الصدفة البحتة- هو اختيار المفردات دون أي تدخل من المراجع، بمعنى أن المراجع يختار مفردات المجتمع دون أي اعتبار لخصائص معينة تميزها. ويعتبر العيب الرئيسي لاختيار عينة بهذه الطريقة هو صعوبة افتراض عدم التحيز المطلق، فليس من المتصور بحكم مستوى تدريب وخبرة المراجع أن يكون بمعزل تام عن عملية الاختيار ومن ثم فمن المرجح تضمين مفردات معينة بالمجتمع داخل العينة بدرجة ما.

وعموماً على الرغم من أن كل من طريقة الاختيار من خلال الصدفة البحتة وطريقة الاختيار بمجموعات متعاقبة تبدو أقل قبولاً من طريقة الاختيار الموجه إلا أنهما يمثلان عادة أدوات مفيدة في المراجعة بحيث لا يجوز إهمالهما كلية. ففي بعض الحالات قد تفوق تكلفة طرق الاختيار المعقدة المنفعة المتوقعة منها. على سبيل المثال إذا فرض أن المراجع يرغب في تتبع القيود الدائنة من دفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين إلى يومية المتحصلات النقدية كاختبار لمدى وجود قيود دائنة وهمية في دفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين، فإن استخدام طريقة الاختيار بالصدفة أو طريقة الاختيار بالمجموعات المتعاقبة يكون أقل تكلفة بكثير في مثل هذا الموقف من طرق الاختيار الأخرى وبالتالي يستخدمها كثير من المراجعين.

#### طرق اختيار عينة احتمالية

كما أشرنا سابقاً، فإنه لقياس خطر المعاينة فإن المعاينة الإحصائية تتطلب عينة احتمالية. ففي العينة الاحتمالية لا مجال لاستخدام الحكم الشخصي للمراجع عند اختيار مفردات العينة إلا فقط عند اختيار الطريقة التي يستخدمها في ذلك من ضمن أربع طرق شائعة في هذا المجال.

العينة العشوائية البسيطة. وتعني أن كل مفردة بالمجتمع أو كل توليفة من المفردات في المجتمع لها فرصة متساوية للظهور بالعينة. وتستخدم المعاينة العشوائية البسيطة في المجتمعات التي لا تحتاج إلى تقسيم معين لأغراض المراجعة. على سبيل المثال إذا رغب المراجع في الحصول على عينة من المدفوعات النقدية التي تمت على مدار السنة فقد يختار عينة عشوائية بسيطة مكونة من 60 مفردة من يومية المدفوعات النقدية لهذا الغرض وعندئذ يتم تطبيق إجراءات المراجعة المناسبة على تلك المفردات المختارة ويتم تعميم نتائجها على جميع عمليات المدفوعات النقدية المسجلة خلال السنة.

والحصول على عينة عشوائية بسيطة فهناك طريقة يجب استخدامها بحيث تضمن فرص متساوية لجميع مفردات المجتمع للظهور بالعينة. ففي مثالنا السابق إذا فرض أن عدد عمليات المدفوعات النقدية التي تمت على مدار السنة كان 12000 عملية فيجب عندئذ أن تكون كل عملية منهم لها فرصة متساوية للاختيار ضمن العينة، والطريقة التي تضمن ذلك تعتمد على ما يسمى بجدول الأرقام العشوائية Random Number Tables، ففي مثالنا يتم الحصول على رقم عشوائي يقع ما بين 1 ، 12000 من الجدول وليكن مثلاً الرقم 3895 فإن المراجع عليه أن يختار ويختبر العملية رقم 3895 من عمليات المدفوعات النقدية المسجلة بيومية المدفوعات النقدية.

وتمثل الأرقام العشوائية بالجدول سلسلة من الأرقام التي لها احتمالات متساوية لحدوث على المدى الطويل. وهذه الأرقام موضوعة بالجدول في شكل صفوف وأعمدة. ويختار المراجع عينة عشوائية عن طريق معرفة المدى الذي تقع داخله أرقام مستندات العميل محل الاختبار لكي يتم التعرف عليها من خلال الأرقام العشوائية بالجدول. فمثلاً لو فرض أن المراجع يرغب في اختبار 360 فاتورة مبيعات من مجتمع قدره 25000 مفردة (فاتورة مبيعات) مرقمة من 1 إلى 25000. في هذه الحالة يبدأ المراجع في اختيار رقم عشوائي من الجدول كنقطة بداية وليكن الرقم كان 16855 كأول مفردة

بالعينة، ثم يتم التحرك من هذه النقطة بجدول الأرقام العشوائية لإيجاد الرقم التالي الذي يقع داخل المدى ليصبح هو المفردة الثانية، وهكذا حتى يتم اختيار 360 مفردة.

وهناك برامج كمبيوتر للأرقام العشوائية

### Computer Generation of Random Numbers

تفيد في فهم واستخدام جدول الأرقام العشوائية لأغراض اختيار عينة عشوائية بسيطة والتي غالباً ما يعتمد عليها المراجعون لما تتميز به هذه البرامج من توفير للوقت والجهد في اختيار العينة فضلاً عن انخفاض احتمالات الخطأ في اختيار الأرقام.

والأرقام العشوائية يمكن استخدامها سواء بالإحلال أو بدون إحلال. ويقصد بالمعينة بالإحلال أن مفردة ما بالمجتمع ممكن أن تظهر بالعينة أكثر من مرة بينما في المعينة بدون إحلال فلو حدث ووقع الاختيار على رقم مكرر بجدول الأرقام العشوائية فإننا سوف نتجاهله لأن المعينة تتم هنا بدون إحلال وعموماً تعد المعينة بدون إحلال أكثر ملائمة لمجتمعات المراجعة.

العينة المنتظمة: وفيها يقوم المراجع بحساب ما يسمى بالفاصل Interval ثم يختار مفردات العينة بناء على حجم هذا الفاصل. ويتحدد حجم الفاصل بقسمة حجم المجتمع على عدد المفردات المرغوب للعينة. على سبيل المثال إذا كان حجم مجتمع فواتير المبيعات على مدار السنة يتراوح ما بين 652 إلى 3151 وأن حجم العينة المرغوب هو 125 فاتورة فإن الفاصل يصبح حجمه 20 وتم حسابه كالتالي:

$$20 = \frac{3151 - 651}{125}$$

ثم يستخدم المراجع جدول الأرقام العشوائية للحصول على رقم عشوائي كنقطة بداية يقع ما بين صفر، 19 (أي داخل مدى الفاصل)، فإذا اختار مثلاً الرقم 9 فإن أول مفردة بالعينة تكون الفاتورة رقم 661

(عبارة عن 652 + 9)، أما المفردات الباقية وعددهما 124 فتكون كالتالي: فساتورة رقم 681 (عبارة عن 661 + 20) ثم الفاتورة رقم 701 (عبارة عن 681 + 20) وهكذا حتى نصل للفاتورة الأخيرة ويكون رقمها 3141.

وتتميز المعاينة المنتظمة بالسهولة والسرعة في اختيار مفردات العينة. أما المشكلة الرئيسية في هذه الطريقة فهي إمكانية وجود تحيز في الاختيار بسبب نلقاتية هذا الاختيار والذي يعتمد بدوره على أول مفردة مختارة. وهنا يمكن القول أنه لاستخدام المعاينة المنتظمة فلا بد أن تكون مفردات المجتمع ذات ترتيب عشوائي من حيث الصفة محل الاختبار، فمثلاً لو كان الإنحراف يحدث في وقت معين من الشهر أو من خلال أنواع معينة من المستندات فإن استخدام العينة المنتظمة سوف ينتج عنه عينة أقل تمثيلاً مما لو استخدمت العينة العشوائية البسيطة.

اختيار عينات تتناسب قيم مفرداتها مع قيم مفردات المجتمع واختيار العينات التطبيقية: وهي عبارة عن عينات مستخدمة في المراجعة يكون هدفها الأساسي تخفيض أثر تباين المجتمع على أحجام العينات. فعندما يكون المجتمع متجانس نسبياً فإن التباين يكون بسيطاً نسبياً ومن ثم يمكن أن يكون حجم العينة صغيراً. ولكن بصفة عامة فإن مجتمعات المراجعة غالباً ما تكون غير متجانسة، خاصة عندما تكون الخاصية محل المراجعة هي القيمة المالية، فالعديد من مجتمعات المراجعة سوف تتضمن - على سبيل المثال - عدد ضخم من المفردات ذات القيمة المالية البسيطة ومفردات قليلة العدد ذات قيم مالية كبيرة نسبياً، وعدد كبير من المفردات بين هذين النقيضين، الأمر الذي يترقب عليه زيادة تباين المجتمع بشكل جوهري، وهذا بدوره قد يجعل أحجام العينات التي لا تأخذ في اعتبارها هذا التباين كبيرة بدرجة غير معقولة وبالتالي مكلفة في استخدامها. لذلك فالمعاينة التطبيقية تساعد على تقسيم مجتمع المراجعة غير المتجانس إلى طبقات (أي مجتمعات فرعية) كل منها ذات تباين بسيط ثم سحب عينة من كل طبقة.

المعاينة ومعدلات الاستثناء: إن الهدف من المعاينة في المراجعة عند إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات هو تمكين المراجع من الوصول إلى الاستنتاجات المتعلقة بخاصية معينة أو صفة Attribute في المجتمع محل المراجعة وذلك بتقدير الإنحراف عن تلك الخاصية أو الصفة ويسمى هذا الإنحراف بمعدل الحدوث أو معدل الاستثناء exception rate ويتم التعبير عنه كنسبة مئوية. فمثلاً قد يستنتج المراجع أن معدل الاستثناء في التحقق الداخلي لفواتير المبيعات هو تقريباً 3% فهذا يعني أن هناك 3 فواتير مبيعات لا يتم التحقق منها داخلياً بصورة صحيحة في كل مرة.

ويهتم المراجعون بحدوث الأنواع التالية من الاستثناءات في مجتمعات البيانات المحاسبية: (1) الإنحرافات عن الإجراءات الرقابية التي وضعها العميل، (2) المخالفات المالية في مجتمعات بيانات العمليات، (3) المخالفات المالية في مجتمعات أرصدة الحسابات. فمعرفة المراجع بمعدل الحدوث لمثل هذه الاستثناءات يعد ولا شك أمراً مفيداً لبناء استنتاجاته، ولذلك يعول المراجعون كثيراً على استخدام المعاينة في المراجعة التي تقيس معدل الاستثناء عند إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. أما في النوع الثالث من الاستثناءات فعادة ما يحتاج المراجع إلى تقدير القيمة النقدية للاستثناءات لأن الحكم يجب أن يكون على ما إذا كانت الاستثناءات في الأرصدة جوهرية. بمعنى آخر عندما يريد المراجع معرفة إجمالي قيمة مخالفة ما فإنه يجب استخدام الطرق التي تقيس القيمة النقدية وليس قياس معدل الاستثناء، وهو ما سوف تناقشه في فصل لاحق.

إن معدل الاستثناء في العينة هو تقدير لمعدل الاستثناء في المجتمع ككل. ومصطلح "استثناء" قد يعني إما إنحرافات عن إجراءات رقابية محددة سلفاً أو خروج عن قيم مالية صحيحة سواء بسبب خطأ محاسبي غير مقصود أو أي سبب آخر. فلو فرض مثلاً أن المراجع يرغب في تحديد النسبة المئوية لفواتير البيع التي لم يرفق بها مستندات شحن البضاعة، فإن ذلك يعني وجود

نسبة مئوية لمستندات شحن مفقودة فعلاً ولكنها غير معروفة، فعندئذ يحصل المراجع على عينة من فواتير البيع ويحدد منها النسبة المئوية لتلك الفواتير بالعينة والتي لم يرفق بها مستندات شحن، وبالتالي سوف يستنتج معدل الاستثناء بالعينة ويكون بذلك أفضل تقدير لمعدل الاستثناء بالمجتمع.

ولكن نظراً لأن معدل الاستثناء يعتمد على عينة، فإنه من المحتمل بقدر كبير أن يختلف معدل الاستثناء بالعينة عن معدل الاستثناء الفعلي للمجتمع ويسمى الفرق بينهما في هذه الحالة بخطأ المعاينة **Sampling error**، ويصبح المراجع مهتماً بتقدير هذا الخطأ ومن ثم مدى الاعتماد على هذا التقدير والذي يعرف بخطر المعاينة والذي سبق عرضه في بداية الفصل. فلو فرض أن المراجع حدد معدل الاستثناء بالعينة وكان 3% وخطأ المعاينة 1% بخطر معاينة قدره 10%، فهنا يستطيع المراجع أن يضع تقديراً لمعدل الاستثناء في المجتمع في صورة مدى معين يقع ما بين 2% و 4% (أي  $\pm 3$  بخطر قدره 10% للخطأ (أي بفرصة قدرها 90% ليكون صحيحاً).

إن استخدام المعاينة في المراجعة لأغراض معدلات الاستثناء فإن إهتمام المراجع ينصب أساساً على معرفة معدل الاستثناء كأقصى انحراف في الظاهرة محل المراجعة، وبالتالي فهو يركز على الحد الأعلى في المدى المتعلق بالتقدير ويعرف هذا الحد بالحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء **Computed Upper exception rate (CUER)** في اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. ففي مثالنا الحالي قد يستنتج المراجع أن الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء لمستندات شحن مفقودة هو 4% عند خطر معاينة قدره 5% مما يعني أن المراجع يستنتج بأن معدل الاستثناء بالمجتمع لن يتعدى 4% بخطر قدره 5% في أن يتجاوز معدل الاستثناء 4% وبمجرد تحديد الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء فإن المراجع يمكنه أن يربط ذلك بأهداف محددة في المراجعة. فمثلاً في اختبار كشف مستندات شحن مفقودة يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان معدل 4% يعتبر مقبولاً كخطر للرقابة فيما يتعلق بهدف الوجود في المراجعة.

**الفصل الرابع : اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات صحة العمليات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية**

**تطبيق أسلوب المعاينة غير الإحصائية في المراجعة:**

بداية يجب التعرف على المصطلحات الأساسية التي تستخدم سواء عند تطبيق المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية والمستمدة من معايير المراجعة المتعارف عليها. ويلخص الجدول رقم (1) تلك المصطلحات.

**جدول (1)**

**المصطلحات المستخدمة في أسلوب المعاينة في المراجعة**

المصطلح	التعريف
أولاً- مصطلحات مرتبطة بعملية التخطيط. * الخصائص أو الصفات.	هي الخصائص المراد اختبارها عند تطبيق المعاينة.
* الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة.	هو الخطر الذي على استعداد أن يقبله المراجع في أن إجراء رقابي معين يكون فعالاً أو معدل مخالفات مالية يكون مقبولاً عندما يكون معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع أكبر من معدل الاستثناء المقبول.
* معدل الاستثناء المقبول.	هو معدل الاستثناء الذي سوف يسمح به المراجع للمجتمع مع استمرار قبوله لخطر الرقابة و (أو) القيمة المالية للمخالفات في العمليات والتي وضعت خلال عملية تخطيط المراجعة.
* معدل الاستثناء المقدّر للمجتمع.	هو معدل الاستثناء الذي يتوقع المراجع وجوده بالمجتمع قبل البدء في إجراء الاختبارات.
ثانياً مصطلحات مرتبطة بتقييم النتائج: * الاستثناء.	استثناء مفردة بالعينة عن صفة معينة.
* معدل الاستثناء بالعينة. * الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء.	عدد الاستثناءات بالعينة مقسوماً على حجم العينة. هو أعلى معدل استثناء مقدّر بالمجتمع عند مستوى معين من الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة.

ويطبق أسلوب المعاينة في المراجعة عند إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات من خلال مجموعة خطوات (عدد 14 خطوة)، حيث تقسم هذه الخطوات إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي: تخطيط العينة، اختيار العينة وعمل إجراءات المراجعة، وتقييم النتائج. ومن المهم بذل العناية الكافية عند إتباع كل هذه الخطوات لضمان التطبيق الصحيح لكل من عملية المراجعة وعملية المعاينة. وهذه الخطوات هي:

**تخطيط العينة:**

1. وضع الأهداف الخاصة باختبار المراجعة.
  2. تحديد المجالات التي سيتم فيها استخدام المعاينة في المراجعة.
  3. تعريف الصفات وحالات الاستثناء.
  4. تعريف المجتمع.
  5. تحديد وحدة المعاينة.
  6. تحديد معدل الاستثناء المقبول.
  7. تحديد الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة.
  8. تقدير معدل الاستثناء للمجتمع.
  9. تحديد حجم العينة المبدئي.
  - اختيار العينة وعمل إجراءات المراجعة:
  10. اختيار العينة.
  11. إتمام إجراءات المراجعة على العينة.
- تقييم النتائج:**

12. التعميم من العينة للمجتمع.
13. تحليل الاستثناءات.
14. القرار حول إمكانية قبول المجتمع.

وسنتعرض في السطور التالية كل خطوة من الخطوات السابقة بشئ من التفصيل.

بداية - كخطوة أولى - يجب تحديد الأهداف الشاملة للاختبار لكل دورة عمليات محل الاختبار. ويقصد بذلك الأهداف التي من أجلها يتم إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، أي اختبارات مدى تطبيق إجراءات رقابية معينة، واختبارات ما إذا كانت العمليات تتضمن مخالفات مالية. ففي اختبارات دورة المبيعات والتحصيل مثلاً، عادة ما تكون الأهداف هي اختبار فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات وعلى المتحصلات النقدية وتحديد ما إذا كانت عمليات البيع وعمليات التحصيل النقدي تنطوي على مخالفات مالية، وهي أهداف عادة ما يتم تحديدها كجزء من تصميم برنامج المراجعة.

والخطوة الثانية هي تحديد أي المجالات التي يتقرر فيها تطبيق المعاينة في المراجعة طالما أن المراجع يخطط للحصول على استنتاجاته عن المجتمع بناء على عينة معينة. وهنا يجب على المراجع صياغة برنامج في المراجعة بحيث يتضمن إجراءات المراجعة المناسبة لتطبيقها في أسلوب المعاينة. فقد يكون جزء من برنامج المراجعة تمت صياغته على النحو التالي:

1. راجع عمليات البيع ذات المبالغ الكبيرة والمبالغ غير العادية (إجراءات فحص تحليلي).
2. لاحظ عملية الفصل بين الواجبات بين عملية التسجيل في حسابات المدينين وبين عمليات تداول النقدية (اختبار رقابة داخلية).
3. فحص عينة من فواتير البيع لغرض:
  - أ - التأكد من اعتماد مدير الائتمان (اختبار رقابة داخلية).
  - ب - مدى وجد مستند شحن مرفق بها (اختبار رقابة داخلية).
  - ج - مدى وجود رقم الحساب وفقاً لدليل الحسابات (اختبار رقابة داخلية).
4. اختار عينة من مستندات الشحن وتتبعها على فواتير البيع الخاصة بها (اختبار رقابة داخلية).

5. قارن الكمية المثبتة بفاتورة البيع مع الكمية الظاهرة بمستند الشحن الخاص بها (اختبار أساسي للعمليات).

نلاحظ أن أسلوب المعاينة في المراجعة غير مناسب بالنسبة لكل من الإجراء الأول والثاني في برنامج المراجعة الموضح أعلاه، حيث يتطلب الإجراء الأول القيام بفحص تحليلي بينما يعتمد الإجراء الثاني على أسلوب الملاحظة. أما الإجراءات الثلاثة الأخيرة في البرنامج فيصلح فيها استخدام المعاينة.

والخطوة الثالثة عند استخدام المعاينة في المراجعة هي ضرورة أن يضع المراجع تعريفاً واضحاً للخصائص (أو الصفات) محل الاختبار وكذلك حالات الاستثناء. ويوضح جدول (2) أمثلة لبعض الصفات وحالات الاستثناء فيما يتعلق بدورة المبيعات وعمليات التحصيل.

### جدول (2)

أمثلة عن صفات معينة، وحالات استثناء دورة المبيعات وعمليات التحصيل النقدي

الصفة	حالة الاستثناء
(1) وجود رقم فاتورة البيع في يومية المبيعات.	عدم تسجيل رقم فاتورة البيع في يومية المبيعات.
(2) المبلغ والبيانات الأخرى بصورة فاتورة البيع تتطابق مع القيد في يومية المبيعات.	اختلاف أسم العميل ورقم الحساب بالفاتورة عن ما هو مسجل بيومية المبيعات.
(3) وجود دليل على التحقق من صحة السعر وصحة حاصل ضرب الكمية في السعر.	لا توجد أي إشارة أو علامة تدل على التحقق من صحة السعر وحاصل ضرب الكمية في السعر.
(4) الكمية والبيانات الأخرى المدونة بأمر البيع تتطابق مع ما هو مدون بصورة فاتورة البيع.	تختلف الكمية المدونة في أمر البيع عن تلك المدونة بفاتورة البيع.
(5) وجود علامة أو إشارة تدل على اعتماد منح الائتمان للعميل.	عدم وجود أي إشارة أو علامة على ذلك.
(6) وجود ملف بالمستندات المدعمة عند تسجيل أي مبيعات بيومية المبيعات (تشمل مثل هذه المستندات صورة فاتورة البيع، فاتورة الشحن، أمر البيع، الأمر المستلم من العميل)	فاتورة الشحن وكذلك الأمر المستلم من العميل غير مرفقة بفاتورة البيع.

وكخطوة رابعة (تعريف المجتمع) في عملية المعاينة، فهو عبارة عن مجموعة محددة جيداً من الأحداث أو البيانات التي يرغب المراجع أخذ عينة منها. ويجب على المراجع أن يحدد مجتمع المراجعة بحيث يوفر أعلى درجة من الملائمة لتحقيق هدف المراجعة. فقد يتكون مجتمع المراجعة - على سبيل المثال - من كافة قيود المبيعات، أو مجموعة حسابات العملاء.

والخطوة الخامسة هي تحديد وحدة المعاينة، وهي عبارة عن عناصر مفردات المجتمع، فقد تكون مثلاً - في مثالنا السابق - القيود الفردية للمبيعات، أو حساب عميل فردي.

أما عن تحديد معدل الاستثناء المقبول (كخطوة سادسة) في عملية المعاينة فهو يتطلب حكماً مهنيّاً من المراجع. ويقصد بمعدل الاستثناء المقبول هو معدل الاستثناء الذي يسمح به المراجع في المجتمع مع استمرار قبوله لخطر الرقابة و (أو) وقبوله للقيمة المالية للمخالفات في العمليات والتي وضعها أثناء تخطيط عملية المراجعة. فلو فرض أن المراجع قرر أن معدل الاستثناء المقبول بالنسبة للصفة رقم (5) في جدول (2) السابق هو 8% فإن ذلك يعني أن المراجع قد قرر أنه حتى في حالة وجود 8% من فواتير البيع لا يوجد بها ما يدل على اعتماد منح الائتمان للعميل فإن إجراء الرقابة الخاص بضرورة اعتماد منح الاعتماد يظل فعالاً في ظل خطر الرقابة الذي وضعه في خطة المراجعة.

ونظراً لأن معدل الاستثناء المقبول يخضع لحكم المراجع، فهو يختلف حسب أهمية الصفة محل المراجعة، فمثلاً لو تم تقييم خطر الرقابة بشكل منخفض لهدف مراجعة معين وكان هناك إجراء وحيد للرقابة الداخلية لدعم ذلك (مما يدل على أهمية كبيرة للصفة محل المراجعة) فإن معدل الاستثناء المقبول في مثل هذه الحالة يجب أن يكون منخفضاً لمثل هذه الصفة عما لو كان هناك إجراءات متعددة للرقابة الداخلية لهذه الصفة.

ويؤثر معدل الاستثناء المقبول على حجم العينة، فلو كان معدل الاستثناء المقبول منخفض فإن ذلك يستلزم حجم عينة كبير والعكس صحيح، بمعنى أن معدل الاستثناء المقبول لو كان 3% مثلاً، لصفة معينة فهو يستلزم حجم عينة أكبر مما لو كان 8%.

والخطوة السابعة في عملية المعاينة هي تحديد الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة وهو الخطر الذي على أستاذ أن يقبله المراجع في أن إجراء رقابي معين يكون فعالاً (أو أن معدل المخالفات المالية يكون مقبولاً) عندما يكون معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع أكبر من معدل الاستثناء المقبول. فلو فرض مثلاً أن معدل الاستثناء المقبول (كان 6%)، والخطر المقبول في تقييم الرقابة هو 10% ومعدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع 8%، فإن الإجراء الرقابي المتبع في هذه الحالة يصبح غير مقبول لأن معدل الاستثناء الحقيقي يزيد عن معدل الاستثناء المقبول. وبالطبع فإن معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع غير معروف للمراجع، ولذلك فإن 10% كخطر مقبول في تقييم خطر الرقابة يعني أن المراجع يرغب في تحمل خطر قدره 10% في استنتاج أن الإجراء الرقابي فعال بعد إتمام كافة الاختبارات حتى لو كان هذا الإجراء غير فعال. فلو اتضح أن الإجراء الرقابي كان فعالاً فسوف يعتمد المراجع بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية.

أما عن تقدير معدل الاستثناء في المجتمع (كخطوة ثامنة في عملية المعاينة) فهو تقدير يتم تحديده مقدماً لتخطيط حجم العينة المناسب، فإذا كان هذا المعدل منخفضاً فإن ذلك يعني أن حجم عينة صغير نسبياً قد يفي بمعدل الاستثناء المقبول للمراجع لأنه يكفي بتقدير أقل دقة. وعموماً فعادة ما يعتمد هذا التقدير على نتائج مراجعة السنة السابقة، فإذا كانت غير متاحة أو يصعب الاعتماد عليها فيمكن للمراجع أن يسحب عينة صغيرة مبدئية من المجتمع محل المراجعة في السنة الحالية لهذا الغرض.

والخطوة التاسعة في عملية المعاينة هي تحديد حجم العينة، حيث يوجد أربعة عوامل تشترك في تحديد حجم العينة وهي: حجم المجتمع، معدل الاستثناء المقبول، والخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة، ومعدل الاستثناء المقدر للمجتمع. وبالنسبة لمجم المجتمع فهو أقل أهمية بالنسبة لباقي العوامل ومن ثم يمكن إهماله خاصة في المجتمعات كبيرة الحجم. وبمجرد تحديد العوامل الثلاثة الأخرى فيمكن تحديد حجم العينة بصورة مبدئية ويطلق عليه بالحجم المبدئي لأن الاستثناءات المكتشفة في تلك العينة يجب تقييمها قبل أن يصبح في الإمكان تحديد ما إذا كانت تلك العينة كافية بدرجة معقولة لتحقيق أهداف الاختبارات.

ويمكن تلخيص أثر التغير في العوامل الأربعة السابقة على حجم العينة على النحو التالي:

- زيادة الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة يعني تخفيض حجم العينة.
  - زيادة معدل الاستثناء المقبول يعني تخفيض حجم العينة.
  - زيادة معدل الاستثناء المقدر للمجتمع يعني زيادة حجم العينة.
  - زيادة حجم المجتمع يعني زيادة حجم العينة.
- تأتي بعد ذلك الخطوة العشرة وهي اختيار العينة والتي تعني قيام المراجع باختيار مفردات العينة من المجتمع. ويمكن اختيار العينة سواء بطرق احتمالية أو غير احتمالية كما سبق ذكره.
- بعد اختيار العينة، يتم خضوعها لإجراءات المراجعة (الخطوة الحادية عشرة) وذلك عن طريق فحص كل مفردة بالعينة وتحديد مدى مطابقتها للصفة محل الاختبار ثم تسجيل كافة الاستثناءات التي وجدت بالعينة.
- ويلاحظ أنه عند الانتهاء من إجراءات المراجعة في تطبيق المعاينة سيصبح لدينا لكل صفة من الصفات محل الاختبار حجم عينة وعدد من الاستثناءات الخاص بها.

الخطوة التالية في عملية المعاينة (الخطوة الثانية عشرة) تتمثل في تعميم النتائج من العينة إلى المجتمع الذي سحبت منه. فبناءً على النتائج الفعلية للعينة يمكن بسهولة احتساب معدل الاستثناء بالعينة وذلك بقسمة عدد الاستثناءات الفعلية على حجم العينة بالنسبة لكل صفة على حدة.

وتجدر الإشارة أن المراجع يجب أن يكون حذراً عند تعميم النتائج على المجتمع لأنه ليس من الصحيح أن يكون معدل الاستثناء بالعينة مطابق تماماً لمعدل الاستثناء بالمجتمع، وهنا يمكن القول أنه بالنسبة للطرق غير الإحصائية يوجد وسيلتين لتعميم النتائج من العينة للمجتمع:

1 - أن يتم تقدير خطأ المعاينة وإضافته لمعدل الاستثناء بالعينة للوصول إلى ما يسمى بالحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء عند مستوى معين من الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة، وعموماً فإن مثل هذه الوسيلة لا تستخدم نظراً للصعوبة الشديدة في تقدير خطأ المعاينة باستخدام معاينة غير إحصائية.

2 - طرح معدل الاستثناء بالعينة من معدل الاستثناء المقبول للوصول إلى ما يسمى بخطأ المعاينة المحسوب، أي أن:

(خطأ المعاينة المحسوب = معدل الاستثناء المقبول - معدل الاستثناء بالعينة)

ثم تقييم ما إذا كان خطأ المعاينة المحسوب كبير بدرجة كافية للإشارة إلى أن معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع يعتبر مقبولاً. فمثلاً لو أخذ المراجع عينة من 100 مفردة لفحص صفة معينة ولم يجد بها أي استثناءات، وكان معدل الاستثناء المقبول 5%، فعدئذ يكون خطأ المعاينة المحسوب هو 5% (أي 5% - صفر).

من ناحية أخرى لو كان عدد الاستثناءات بالعينة 4، فعدئذ يصبح خطأ المعاينة 1% [أي 5% - 4%]. ففي الحالة الأولى يكون من المرجح بدرجة كبير أن يكون معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع أقل من أو مساوياً معدل الاستثناء المقبول مقارنة بالحالة الثانية، وكلما كان خطأ المعاينة قريباً أو مساوياً لمعدل الاستثناء المقبول كلما تم قبول المجتمع والعكس صحيح.

ولذلك يقبل أغلب المراجعين المجتمع في الحالة الأولى ولا يقبلونه في الحالة الثانية. كذلك يلعب حجم العينة دوراً هاماً في ذلك، فلو كان حجم العينة في مثالنا 20 مفردة فقط فسوف تنخفض ثقة المراجع في مسألة عدم وجود استثناءات للحكم على معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع. كما يلاحظ أيضاً أنه لو كان خطأ المعاينة المحسوب سالباً بمعنى أن معدل الاستثناء بالعينة يزيد عن معدل الاستثناء المطلوب فإن الأمر يتطلب مزيداً من الفحص والاختبارات لتلك الصفة محل الاختبار.

وילخص جدول (3) نموذج تدوين بيانات المعاينة بعد إجراء اختبارات المراجعة للصفات الستة السابق عرضها بجدول (2) لمجتمع معين يتمثل في فواتير البيع.

وللاختصار سوف نعبر عن البيانات الموجودة بالجدول ببعض الرموز للدلالة عليها على النحو التالي:

- الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة : خ ق ر
- معدل الاستثناء المقبول : م ث م
- معدل الاستثناء المقدّر للمجتمع : م ث ج
- معدل الاستثناء بالعينة : م ث ع

جدول (3)  
نموذج تدوين بيانات المعاينة بعد إجراء اختبارات المراجعة

الصفات	تخطيط المراجعة			نتائج فعلية			خطأ المعاينة المحسوب (م ث م - م ث ع)
	م ث ج	م ث م	خ ق ر	حجم العينة المبدئي	حجم العينة	عدد الاستثناءات	معدل الاستثناء بالعينة
(1)	صفر	3	متوسط	75	75	صفر	صفر
(2)	1	4	متوسط	100	100	2	2
(3)	1	4	متوسط	100	100	10	سالب
(4)	1	6	متوسط	65	65	1	4.5
(5)	2	8	متوسط	50	50	12	سالب
(6)	1	6	متوسط	65	65	صفر	6

ملاحظات على نتائج المعاينة:

- 1 - إجراءات الرقابة الداخلية التي تمثلها الصفات 1، 4، 6 يمكن اعتبارها فعالة، بينما يجب إعادة النظر في الإجراءات الرقابية التي تمثلها الصفات 2، 3، 5 حيث تحتاج إلى إجراءات أخرى إضافية لادعمها.
- 2 - توصيات الإدارة: نوصي بضرورة مناقشة كل استثناء ورد بنتائج المراجعة مع الإدارة لإعلاء تصحيح إجراءات التحقق الداخلي لقراتير البيع وتحسين طريقة اعتماد منح الائتمان للعميل.

بالإضافة إلى تحديد معدل الاستثناء بالعينة لكل صفة من الصفات وتقييم ما إذا كان معدل الاستثناء الحقيقي (غير المعروف) للمجتمع يمكن أن يزيد عن معدل الاستثناء المقبول، فإنه من الضروري تحليل تلك الاستثناءات (الخطوة الثالثة عشرة) لتحديد أوجه القصور في إجراءات الرقابة الداخلية التي أدت لحدوث مثل هذه الاستثناءات، فقد تكون نتيجة إهمال العاملين للتعليمات أو بسبب سوء فهمهم لتطبيقها أو التعمد في إفشال تلك الإجراءات الرقابية أو لأي أسباب أخرى. ولا شك أن التعرف على طبيعة كل استثناء ومسبباته سوف يسهم بشكل كبير في تقييم الخصائص النوعية لنظام الرقابة الداخلية.

تأتي بعد ذلك الخطوة الأخيرة في عملية المعاينة (الخطوة الرابعة عشرة) والمتعلقة بقرار المراجع عن مدى قبوله للمجتمع محل الفحص، والذي يتعلق بقدر كبير على خطأ المعاينة المحسوب، فإذا كان صغير جداً أو زاد معدل الاستثناء بالعينة عن معدل الاستثناء المقبول (كما في الصفتين 3، 5 من جدول 3) فيجب على المراجع أن يأخذ إجراء معين من الإجراءات الثلاثة التالية:

- 1 - تعديل معدل الاستثناء المقبول (م ث م) أو تعديل الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة (خ ق ر). فقد يرى المراجع أن المواصفات الأصلية التي وضعها في مرحلة تخطيط المراجعة كانت متحفظة أكثر من اللازم.
  - 2 - تكبير حجم العينة والذي من شأنه قد يقلل من خطأ المعاينة.
  - 3 - التشاور مع لجنة المراجعة أو إدارة العمل فيما يتعلق بتلك المجالات التي ثبت عدم فعاليتها في الرقابة الداخلية، مع ضرورة المتابعة المستمرة من المراجع للتأكد من مدى التحسن الذي يطرأ عليها.
- المعاينة الإحصائية في المراجعة.

تعتبر معاينة الصفات Attribute Sampling من أشهر طرق المعاينة الإحصائية المستخدمة في اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

ويقصد بالصفات الخصائص المراد اختبارها في المجتمع. وعلى الرغم من اختبار بعض الصفات من خلال المعاينة غير الإحصائية كما سبق أن أوضحنا، إلا أن مصطلح معاينة الصفات هو بمثابة طريقة إحصائية، وفيها يتم أيضاً استخدام الخطوات السابق مناقشتها في المعاينة غير الإحصائية (أربعة عشرة خطوة). أما عن الاختلافات الأساسية الموجودة في معاينة الصفات فهي تتركز في احتساب أحجام العينة المخطط لها حيث تحسب بناء على جداول مستخرجة من التوزيعات الاحتمالية الإحصائية وكذلك عند تقدير الحد الأعلى لمعدلات الاستثناء باستخدام جداول مشابهة.

#### تطبيق معاينة الصفات.

نظراً لأن معاينة الصفات يتم تطبيقها بإتباع نفس الخطوات السابق مناقشتها في المعاينة غير الإحصائية فسوف نركز هنا فقط على نقاط الاختلاف في الخطوات.

تخطيط العينة. نفس الخطوات الستة الأولى كما سبق ذكرها. أما فيما يتعلق بالخطوة السابعة (وهي تحديد الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة). ففي المعاينة غير الإحصائية، يعبر أغلب المراجعين عن ذلك بمصطلح (منخفض/ متوسط/ مرتفع) للخطر المقبول، بينما في معاينة الصفات يتم تحديد نسبة معينة لهذا الخطر مثل 5% أو 10% وذلك لوضعه في صورة كمية تساعد في تحديد حجم العينة.

والخطوة الثامنة هي تقدير معدل الاستثناء في المجتمع (كما هو الحال في المعاينة غير الإحصائية). أما عن الخطوة التاسعة والمتعلقة بتحديد حجم العينة المبدئي فيتم تحديدها من خلال جداول إحصائية معينة. ولتحديد حجم العينة لكل صفة من الصفات محل المراجعة يقوم المراجع بتحديد قيمة رقمية لكل من:

- معدل الاستثناء المقبول (في صورة نسبة مئوية).
- الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة (5% أو 10% عادة).
- معدل الاستثناء المقدر للمجتمع (كنسبة مئوية).

الفصل الرابع : اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات صحة العمليات باستخدام أسلوب العينة الإحصائية

وقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإعداد جدولين لتحديد حجم العينة بناء على العوامل الثلاثة السابقة. الجدول الأول يختص بتحديد حجم العينة عند تقدير الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة على أساس 5% (أنظر جدول 4)، بينما يختص الجدول الثاني بتحديد حجم العينة عندما يكون هذا التقدير 10% (أنظر جدول 5).

جدول (4)

تحديد حجم العينة لعينة الصفات  
(5% خطر مقبول لتقييم خطر الرقابة)

معدل الاستثناء المقبول (%)											معدل الاستثناء
20	15	10	9	8	7	6	5	4	3	2	المقدّر للمجتمع %
14	19	29	32	36	42	49	59	74	99	149	0.00
22	30	46	51	58	66	78	93	117	157	236	0.25
22	30	46	51	58	66	78	93	117	157	0	0.50
22	30	46	51	58	66	78	93	117	208	0	0.75
22	30	46	51	58	66	78	93	156	0	0	1.00
22	30	46	51	58	66	78	124	156	0	0	1.25
22	30	46	51	58	66	103	124	192	0	0	1.50
22	30	46	51	77	88	103	153	227	0	0	1.75
22	30	46	68	77	88	127	181	0	0	0	2.00
22	30	61	68	77	88	127	208	0	0	0	2.25
22	30	61	68	77	109	150	0	0	0	0	2.50
22	30	61	68	95	109	173	0	0	0	0	2.75
22	30	61	84	95	129	195	0	0	0	0	3.00
22	30	61	84	112	148	0	0	0	0	0	3.25
22	40	76	84	112	167	0	0	0	0	0	3.50
22	40	76	100	129	185	0	0	0	0	0	3.75
22	40	89	100	146	0	0	0	0	0	0	4.00
30	40	116	158	0	0	0	0	0	0	0	5.00
30	50	179	0	0	0	0	0	0	0	0	6.00
37	68	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7.00

• تعني أن حجم العينة كبير جداً وعندئذ تفوق تكلفته المنفعة المتوقعة منه.

جدول (5)  
تحديد حجم العينة لعينة الصفات  
(10% خطر مقبول لتقييم خطر الرقابة)

معدل الاستثناء المقبول (%)											معدل الاستثناء
20	15	10	9	8	7	6	5	4	3	2	المقدر للمجتمع %
11	15	22	25	28	32	38	45	57	76	114	0.00
18	25	38	42	48	55	64	77	96	129	194	0.25
18	25	38	42	48	55	64	77	96	129	194	0.50
18	25	38	42	48	55	64	77	96	129	265	0.75
18	25	38	42	48	55	64	77	96	176	0	1.00
18	25	38	42	48	55	64	77	132	221	0	1.25
18	25	38	42	48	55	64	105	132	0	0	1.50
18	25	38	42	48	55	88	105	166	0	0	1.75
18	25	38	42	48	75	88	132	198	0	0	2.00
18	25	38	42	65	75	88	132	0	0	0	2.25
18	25	38	58	65	75	110	158	0	0	0	2.50
18	25	52	58	65	94	132	209	0	0	0	2.75
18	25	52	58	65	94	132	0	0	0	0	3.00
18	25	52	58	82	113	153	0	0	0	0	3.25
18	25	52	73	82	113	194	0	0	0	0	3.50
18	25	52	73	98	131	0	0	0	0	0	3.75
18	25	65	73	98	149	0	0	0	0	0	4.00
18	34	65	87	130	218	0	0	0	0	0	4.50
18	34	78	115	160	0	0	0	0	0	0	5.00
18	34	103	142	0	0	0	0	0	0	0	5.50
25	45	116	182	0	0	0	0	0	0	0	6.00
25	52	199	0	0	0	0	0	0	0	0	7.00
25	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7.50
25	60	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8.00
32	68	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8.50

• تعني أن حجم العينة كبير جداً وعندئذ تفوق تكلفته المنفعة المتوقعة منه.

الفصل الرابع : اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات صحة العمليات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية

وفيما يلي الخطوات المتبعة لاستخدام تلك الجداول:

1 - اختيار الجدول الملزم للخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة (5% أم 10%).

2 - تحديد العمود الذي يتفق مع معدل الاستثناء المقبول.

3 - تحديد الصف الذي يتفق مع معدل الاستثناء المقدر للمجتمع.

4 - قراءة حجم العينة من التقاء العمود والصف (كما تم تحديدهما في الخطوتين السابقتين).

وفيما يلي بعض الأمثلة لكيفية استخدام تلك الجداول بناء على الخطوات الأربعة السابقة:

الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة	معدل الاستثناء المقبول	معدل الاستثناء المقدر للمجتمع	حجم العينة
5%	4%	1.00	156
5%	6%	2.00	127
10%	5%	1.00	77
10%	6%	2.00	88

اختيار العينة وإجراء اختبارات المراجعة. وهنا نأتي للخطوة العاشرة في معاينة الصفات وهي اختيار مفردات العينة، ولعل الاختلاف الوحيد هنا عن المعاينة غير الإحصائية هو أن مفردات العينة يتم اختيارها في معاينة الصفات وفقاً لطرق احتمالية سواء بالاختيار العشوائي أو من خلال الاختيار بطريقة المعاينة المنتظمة.

بعد ذلك تجري الاختبارات على العينة بنفس طريقة المعاينة غير الإحصائية (الخطوة الحادية عشرة).

تقييم النتائج: وتتمثل الخطوة الثانية عشرة في تعميم النتائج من العينة للمجتمع. وفي معاينة الصفات يقوم المراجع بتحديد ما يسمى بالحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء وذلك بناء على جداول إحصائية خاصة (جدولين أحدهما وفقاً لمعدل خطر مقبول 5% لتقييم خطر الرقابة، والثاني وفقاً لمعدل 10%)، وهذا يوضحه جدول (6)، و جدول (7).

## جدول (6)

تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات  
(5% خطر مقبول لتقييم خطر الرقابة)

عدد الاستثناءات الملاحظة بالعينة											حجم العينة
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	صفر	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	17.6	11.3	25
0	0	0	0	0	0	0	0	19.6	14.9	9.5	30
0	0	0	0	0	0	0	0	17.0	12.9	8.3	35
0	0	0	0	0	0	0	18.3	15.0	11.4	7.3	40
0	0	0	0	0	0	19.2	16.4	13.4	10.2	6.5	45
0	0	0	0	0	19.9	17.4	14.8	12.1	9.2	5.9	50
0	0	0	0	0	18.2	15.9	13.5	11.1	8.4	5.4	55
0	0	0	0	18.8	16.8	14.7	12.5	10.2	7.7	4.9	60
0	0	0	19.3	17.4	15.5	13.6	11.5	9.4	7.1	4.6	65
0	0	19.7	18.0	16.3	14.5	12.6	10.8	8.8	6.6	4.2	70
0	20.0	18.5	16.9	15.2	13.6	11.8	10.1	8.2	6.2	4.00	75
0	18.9	17.4	15.9	14.3	12.7	11.1	9.5	7.7	5.8	3.7	80
18.2	16.8	15.5	14.2	12.8	11.4	9.9	8.4	6.9	5.2	3.3	90
16.4	15.2	14.0	12.8	11.5	10.3	9.0	7.6	6.2	4.7	3.00	100
13.2	12.3	11.3	10.3	9.3	8.3	7.2	6.1	5.00	3.8	2.4	125
11.1	10.3	9.5	8.6	7.8	6.9	6.0	5.1	4.2	3.2	2.00	150
8.4	7.8	7.2	6.5	5.9	5.2	4.6	3.9	3.2	2.4	1.5	200

• تعني أكثر من 20%.

## جدول (7)

تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات  
(10% خطر مقبول لتقييم خطر الرقابة)

عدد الاستثناءات الملاحظة بالعينة											حجم العينة
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	صفر	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	18.1	10.9	20
0	0	0	0	0	0	0	0	*	14.7	8.8	25
0	0	0	0	0	0	0	0	19.9	12.4	7.4	30
0	0	0	0	0	0	0	18.1	16.8	10.7	6.4	35
0	0	0	0	0	0	19.0	16.0	14.5	9.4	5.6	40
0	0	0	0	0	19.7	17.0	14.3	12.8	8.4	5.0	45
0	0	0	0	0	17.8	15.4	12.9	11.4	7.6	4.6	50
0	0	0	0	18.4	16.3	14.1	11.8	10.3	6.9	4.1	55
0	0	0	18.9	16.9	15.0	12.9	10.8	9.4	6.4	3.8	60
0	19.6	17.9	16.3	14.6	12.9	11.1	9.3	8.7	5.5	3.3	70
18.6	17.2	15.8	14.3	12.8	11.3	9.8	8.2	7.5	4.8	2.9	80
16.6	15.4	14.1	12.8	11.5	10.1	8.7	7.3	6.6	4.3	2.6	90
15.0	13.9	12.7	11.5	10.3	9.1	7.9	6.6	5.9	3.9	2.3	100
12.6	11.6	10.7	9.7	8.7	7.6	6.6	5.5	5.3	3.3	2.0	120
9.5	8.8	8.0	7.3	6.5	5.8	5.0	4.2	4.4	2.5	1.5	160
7.6	7.1	6.5	5.9	5.3	4.6	4.0	3.4	3.3	2.0	1.2	200

• تعني أكثر من 20%.

الفصل الرابع : اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات صحة العمليات باستخدام أسلوب العينة الإحصائية

- وعند قيام المراجع باستخدام تلك الجداول فيجب عليه إتباع الخطوات التالية:
- 1 - اختيار الجدول الذي يتفق مع معدل الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة (أي 5% أو 10%).
  - 2 - تحديد العمود الذي يحتوي على عدد الاستثناءات الفعلية التي وجدت بالعينة.
  - 3 - تحديد الصف الذي يتضمن حجم العينة المستخدمة.
  - 4 - قراءة الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء عند التقاء الصف والعمود المحددين بالخطوتين السابقتين.
- وفيما يلي بعض الأمثلة لكيفية استخدام تلك الجداول بناء على الخطوات الأربعة السابقة:

الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء	حجم العينة	عدد الاستثناءات الفعلية بالعينة	الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة
12.5%	60	3	5%
11.5%	100	6	5%
7.5%	70	2	10%
5.8%	160	5	10%

وعند استخراج الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء (وليكن 7.5% كما في السطر الثالث من الجدول السابق) فهل يعني ذلك أنه لو تم اختبار المجتمع بالكامل فإن معدل الاستثناء الحقيقي سيكون 7.5%؟ الإجابة بالنفي، لأن معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع غير معروف، ولكن النتيجة تعني أن المراجع يستنتج بأن معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع لن يزيد عن 7.5% بفرصة 90% في أن هذا الاستنتاج صحيح، وفرصة 10% في أنه خطأ.

وجدير بالذكر أنه إذا كان حجم العينة المستخدم لا يوجد ضمن أحجام العينة المعطاه بجدول تقييم النتائج بمعاينة الصفات فيتم التعويض بالأرقام الخاصة بالحجم السابق والحجم اللاحق لحجم العينة المستخدم لاستنتاج الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء الذي يتفق مع حجم العينة المستخدم.

تأتي بعد ذلك الخطوة الثالثة عشر والخاصة بتحليل الاستثناءات والتعرف على مسبباتها بنفس الأسلوب السابق التعرض له في المعاينة غير الإحصائية. وأخيراً يجب أن يقرر المراجع مدى قبوله للمجتمع (الخطوة الرابعة عشرة والأخيرة). وفي معاينة الصفات يقارن المراجع بين الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء وبين معدل الاستثناء المقبول الذي فرضه في خطة المراجعة. فإذا كان الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء مساوي أو أقل من معدل الاستثناء المقبول فإن المراجع قد يستنتج - في ظل معدل الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة - أن العميل ملتزم بالصفة الرقابية محل الاختبار، بمعنى أن هذه الصفة من صفات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل كما هو مخطط لها، وهذا من شأنه أن يبرر إجراء اختبارات أساسية محدودة - دون توسع - على تفاصيل الأرصدة الناتجة عن هذه الصفة الرقابية.

هذا من ناحية، أما الأخرى فلو فرض أن الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء كان أكبر من معدل الاستثناء المقبول فإن المراجع يجب أن يستنتج أن العميل غير ملتزم بنظم الرقابة المقررة، وفي هذه الحالة سنجد أنه على الرغم من وجود سياسة للعميل بخصوص صفة الرقابة موضع الاختبار، إلا أنه لا يوجد التزام من جانب العميل، الأمر الذي يشير إلى وجود ضعف في الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن هذا الضعف قد يؤدي إلى توسيع الاختبارات الأساسية للأرصدة، أخذاً في الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الصفة الرقابية وأثرها على عرض القوائم المالية.

وبالعودة إلى الصفات الستة في مثالنا والتي سبق اختبارها بالمعاينة غير الإحصائية في جدول (3) السابق عرضه نجد أنه يمكن اختبارها باستخدام معاينة الصفات. ونوضح ذلك في جدول (8) مع ملاحظة استخدام نفس محتوى جدول (3) بالنسبة لتلك الصفات ولكن مع استخدام معاينة الصفات (مع ملاحظة استعمال نفس الرموز للدلالة على المعطيات المختلفة للاختصار). كما يفترض أنه تم استخدام جدول 10% كمعدل للخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة، (أي أن خ ق ر هو 10%).

جدول (8)  
نموذج تدوين بيانات معاينة الصفات بعد إجراء اختبارات المرجعة

الصفات	تخطيط المراجعة			نتائج فعلية			
	م ث ج	م ث م	خ ق ر	حجم العينة المبدئي	حجم العينة	عدد الاستثناءات	معدل الاستثناء بالعينة
(1)	صفر	3	%10	76	75	صفر	صفر
(2)	1	4	%10	96	100	2	2
(3)	1	4	%10	96	100	10	10
(4)	1	6	%10	64	70	1	1.5
(5)	2	8	%10	48	50	12	24
(6)	1	6	%10	64	65	صفر	صفر
							3.1
							5.3
							15.0
							5.5
							أكبر من 20
							3.55

ملاحظات على نتائج المعاينة:

1 - كما ورد في جدول (3)، الصفات 1، 4، 6 يمكن اعتبارها فعالة، بينما يجب إعادة النظر في الإجراءات الرقابية التي تمثلها الصفات 2، 3، 5.

2 - توصيات للإدارة: نفس التوصيات الواردة بجدول (3).



## الفصل الخامس

### أختبارات صحة التفاصيل في أرصدة الحسابات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية

إن معظم مفاهيم المعاينة التي نوقشت في الفصل السابق عند استخدام المعاينة لأغراض اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات سوف نجدها تطبق أيضاً عند اختبار تفاصيل أرصدة الحسابات. كذلك عند التعامل مع خطر المعاينة، فمن المقبول استخدام أيأ من المعاينة غير الإحصائية أو المعاينة الإحصائية عند اختبار تفاصيل أرصدة الحسابات.

ولعل الفرق الجوهري بين اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات من جهة، وبين اختبارات التفاصيل من جهة أخرى يتركز في الشيء الذي يرغب المراجع في قياسه. ففي اختبارات الرقابة الداخلية ينصب اهتمام المراجع على اختبار مدى فاعلية أساليب الرقابة الداخلية من خلال استخدام اختبارات الرقابة التي عند تنفيذها يتم تحديد ما إذا كان معدل الاستثناء في المجتمع منخفضاً على نحو كاف لتبرير تخفيض خطر الرقابة المقدر لتخفيض الاختبارات الأساسية. وفي الاختبارات الأساسية للعمليات، ينصب اهتمام المراجع بكل من فاعلية الرقابة ومدى صحة القيمة النقدية للعمليات المالية في النظام المحاسبي. أما في الاختبارات التفصيلية للأرصدة، فإن اهتمام المراجع ينصب في تحديد ما إذا كانت القيمة النقدية لرصيد الحساب محرفة جوهرياً، وبالتالي فإنه نادراً ما تكون اختبارات معدل الحدوث ذات أهمية في الاختبارات التفصيلية للأرصدة. وبدلاً من ذلك يستخدم المراجع أساليب المعاينة التي توفر نتائج بالقيم النقدية. وهناك ثلاثة أنواع رئيسية لطرق المعاينة يمكن استخدامها في المراجعة عند حساب التحريفات بالقيم النقدية وهي المعاينة غير الإحصائية Non-Statistical Sampling ومعاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling ومعاينة المتغيرات Variable Sampling. وسوف تقتصر مناقشتنا في هذا الفصل على معاينة الوحدة النقدية حيث تعد ابتكاراً حديثاً في منهجية المعاينة الإحصائية وتعد من أكثر الأساليب الإحصائية المتعارف عليها

في إجراء المعاينة خلال تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة تاركين المجال مفتوحاً للقارئ للتعرف على الأنواع الأخرى في مراجع أخرى.

### معاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling:

تتميز معاينة الوحدة النقدية بالبساطة الإحصائية كما في معاينة الصفات مع توفير نتائج إحصائية معبر عنها بوحدة نقد ملائمة (دولار أو جنيه مثلاً). ويتم تنفيذ كافة الخطوات الأربع عشر السابق مناقشتها في الفصل السابق أيضاً على تلك المعاينة مع وجود بعض الاختلافات والتي سنعرضها في النقاط التالية:

1 - وحدة المعاينة هي الدولار (أو وحدة النقد الملائمة): فإذا كان لدينا مجتمع يتمثل في أرصدة حسابات المدينين ويتكون من 40 رصيد (حساب) ومجموعهم 207295 جنيه مثلاً فإن وحدة المعاينة هي الجنيه وليس الأربعين رصيداً. وينتج من اعتبار الجنيه الواحد وحدة معاينة أن هناك تركيز تلقائي على الوحدات المادية (الأرصدة) ذات الأرصدة الكبيرة المسجلة، ونظراً لأن العينة يتم اختيارها على أساس جنيهاً فردية فإن الحساب ذات الرصيد الكبير سيكون له فرصة أكبر للتواجد داخل العينة من حساب آخر ذات رصيد صغير. على سبيل المثال رصيد الحساب الذي يبلغ 5000 جنيه سيكون له احتمال للاختيار يزيد بمقدار 10 مرات عن رصيد الحساب الذي يساوي 500 جنيه فقط لأن الرصيد الكبير يحتوي وحدات جنيهاً تزيد بمقدار 10 مرات عن الرصيد الصغير. ولذلك لا داعي في هذه الحالة لاستخدام المعاينة الطباقية حيث يتم التعامل مع الطبقات بشكل تلقائي.

2 - يتمثل حجم المجتمع في حجم الجنيهاً المسجلة: فمثلاً، كما ذكرنا، لو كان مجتمع حسابات المدينين يتكون من 207295 جنيهاً فإن هذا هو حجم المجتمع وليس الأربعين رصيداً، بمعنى أن تحديد حجم المجتمع يتسق هنا مع استخدام وحدات الجنيهاً.

وبالنسبة لأسلوب اختيار العينة، والتي سنعرض لها لاحقاً، فإنه من غير الممكن تقييم احتمال العناصر غير المسجلة بالمجتمع. فلو فرضنا على سبيل المثال أنه تم استخدام معاينة الوحدة النقدية لتقييم مدى عدالة

عرض بند المخزون فإن تلك المعاينة لا يمكنها تقييم ما إذا كانت هناك عناصر معينة بالمخزون موجودة ولكنها لم تدخل في عد وجرّد المخزون. فإذا كان هدف الاكتمال Completeness ، هاماً في اختبارات المراجعة، وهو عادة كذلك، فإنه يجب تحقيق هذا الهدف بشكل منفصل عن الاختبارات التي تتم من خلال معاينة الوحدة النقدية.

3 - استخدام الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لكل حساب بدلاً من التحريف المحتمل أو المقبول:

توجد ميزة أخرى هنا لمعاينة الوحدة النقدية وهي استخدام الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لإجراء تحديد مباشر لقيمة التحريف المحتمل أو المقبول الخاص بمراجعة كل حساب، لأن أساليب المعاينة الأخرى تتطلب أن يحدد المراجع التحريف المحتمل أو المقبول لكل حساب عن طريق توزيع (تخصيص) الحكم الأولي للأهمية النسبية على الحسابات، ولا يعد ذلك مطلباً عند استخدام معاينة الوحدة النقدية، فمثلاً لو فرض أن المراجع حدد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بمبلغ 60.000 جنيه للقوائم المالية ككل فإن هذا المبلغ أو ما يشق منه قد يستخدم كتحرّف محتمل أو مقبول في كافة تطبيقات معاينة الوحدة النقدية من مخزون وحسابات مدينين وحسابات دائنين وغيرها.

4 - تحديد حجم العينة باستخدام معادلة إحصائية، وسيتمّ التعرض لاحقاً للمعلومات التي تستخدم وكذلك للعمليات الحسابية اللازمة لتحديد حجم العينة المخطط.

5 - يتم اختيار العينة باستخدام الاحتمالات المتناسبة مع الحجم (ح م ح): يتم اختيار عينات الوحدة النقدية وفقاً للاحتمالية المتناسبة مع الحجم، حيث يمكن التوصل إلى ذلك باستخدام برامج الحاسب الآلي، أو جداول الأرقام العشوائية، أو أساليب المعاينة المنتظمة. ويجب أن يحدد المراجع الوحدة الطبيعية (الرصيد) لأداء اختبارات المراجعة. فمثلاً في الجدول رقم (1) سيتوصل المراجع إلى عينة عشوائية من عناصر المجتمع التي تقع بين 1 و 7376 (جنيهاً فردية). وحتى يمكن تنفيذ إجراءات المراجعة، يجب أن يعرف المراجع عناصر المجتمع بين 1 و 12 (الوحدات

الطبيعية). فإذا اختار المراجع الرقم العشوائي 3014، تتمثل الوحدة الطبيعية المرتبطة بذلك الرقم في الوحدة رقم 6.

وبفرض أن المراجع يرغب في اختيار عينة ذات احتمالية متناسبة مع الحجم لأربع حسابات في المجتمع الموضح بالجدول رقم (1)، ونظراً لأنه تم تعريف وحدة المعاينة على أنها الجنيه الفردي، فإن حجم المجتمع سيتمثل في 7376 وبالتالي يجب استخدام 4 أرقام من جدول الأرقام العشوائية أو برنامج الحاسب الآلي. بافتراض أن برنامج الحاسب الآلي أخرج لنا الأرقام العشوائية التالية: 6586، 1756، 850، 6499. هنا يتم تحديد عناصر الوحدة الطبيعية بالمجتمع التي تحتوي هذه الجنيهات العشوائية من خلال الرجوع إلى عمود الإجمالي التراكمي. وتتمثل هذه العناصر في 11 (تحتوي على جنيهات بين 6577 و 6980)، 4 (تحتوي على جنيهات بين 1699 و 2271)، 2 (تحتوي على جنيهات بين 358 و 1638)، و 10 (تحتوي على جنيهات بين 5751 و 6576). وسيتم مراجعة ذلك، وستطبق النتيجة التي تخص كل وحدة طبيعية على الجنيه العشوائي الذي تحتويه.

جدول رقم (1)

مجتمع المدينين

عنصر المجتمع (الوحدة الطبيعية)	القيمة المسجلة	الإجمالي التراكمي (الوحدة بالجنيه)
1	357 جنيه	357 جنيه
2	1281	1638
3	60	1698
4	573	2271
5	691	2962
6	143	3105
7	1425	4530
8	278	4808
9	942	5750
10	826	6576
11	404	6980
12	396	7376

ومن المشكلات التي تتعلق بالاختيار الاحتمالي المتناسب مع الحجم عدم وجود فرصة لاختيار عناصر المجتمع التي يساوي رصيدها الصفر في ظل اختيار العينة ذات الاحتمال المتناسب مع الحجم، حتى على الرغم من أنها قد تحتوي على تحريفات. وبالمثل توجد فرصة ضئيلة لإدراج الأرصدة الصغرى التي يوجد بها تذبذب كبيرة في قيمتها في العينة. ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق تنفيذ اختبارات مراجعة محددة للعناصر ذات الأرصدة الصغرى والأرصدة الصغرى، في ظل وجود افتراض بأنها محل الاهتمام.

كذلك توجد مشكلة أخرى تتمثل في عدم إمكانية إدراج الأرصدة السالبة، مثل الأرصدة الدائنة للمدينين في العينة ذات الاحتمال المتناسب مع الحجم (الوحدة النقدية). ومن الممكن تجاهل الأرصدة السالبة للاختيار الاحتمالي المتناسب مع الحجم، واختبار هذه القيم من خلال بعض الوسائل الأخرى. ويوجد بديل يتمثل في معاملة هذه الأرصدة على أنها أرصدة موجبة

وإضافتها إلى العدد الإجمالي للوحدات النقدية التي يتم اختبارها، ومع ذلك سيؤدي هذا البديل إلى تعقيد عملية التقييم.

6 - يقوم المراجع بالتعميم من العينة إلى المجتمع عن طريق استخدام أساليب معاينة الوحدة النقدية:

بغض النظر عن طريقة المعاينة المختارة، يجب أن يقوم المراجع بالتعميم من العينة إلى المجتمع من خلال: (1) تصوير التحريفات من نتائج العينة إلى المجتمع، (2) تحديد خطأ المعاينة المرتبط. ويوجد أربع جوانب هامة للقيام بذلك في ظل معاينة الوحدة النقدية:

- استخدام جداول معاينة الصفات في حساب النتائج، حيث يتم استخدام جداول تقييم العينة (التي عرضناها في الفصل السابق) مع استبدال الخطر المقبول لتقييم خطر الرقابة بخطر آخر يسمى خطر القبول غير الصحيح للمجتمع

#### Acceptable risk of incorrect acceptance

ويقصد به الخطر الذي على استعداد أن يقبله المراجع في أن الرصيد صحيحاً بينما هو في الحقيقة محرف بقدر يساوي أو أكبر من التحريف المقبول أو المحتمل.

- يجب تحويل نتائج الصفات إلى جنيهاً. ويتم من خلال معاينة الوحدة النقدية تقدير التحريفات بالجنيه في المجتمع، وليس نسبة العناصر التي يوجد بها تحريف في المجتمع ويتم التوصل إلى ذلك في معاينة الوحدة النقدية عن طريق تعريف كل عنصر بالمجتمع على أنه الجنيه الفردي، ولذلك يعد تقدير معدل الجنيهاً بالمجتمع التي تحتوي على تحريف هو السبيل لتقدير إجمالي التحريف بالجنيه.

- يجب أن يضع المراجع افتراضاً عن النسبة المئوية للتحريف في كل عنصر بالمجتمع يوجد به تحريف. ويمكن هذا الافتراض المراجع من استخدام جداول معاينة الصفات لتقدير التحريفات بالجنيه.

- يشار إلى النتائج الإحصائية التي يتم التوصل إليها عند استخدام معاينة الوحدة النقدية على أنها حدود التحريفات. وتتمثل هذه الحدود

للتحريفات في التقديرات عن الحد الأقصى المحتمل للمغالاة (الحد الأعلى للتحريف) والحد الأقصى المحتمل للتدنية (الحد الأدنى للتحريف) عند مستوى محدد من خطر القبول غير الصحيح للمجتمع، وبالتالي يتم حساب كل من الحد الأعلى والحد الأدنى للتحريف.

• والخطوة الأخيرة وهي التسميم من العينة إلى المجتمع تعتبر في غاية الأهمية عند استخدام معاينة الوحدة النقدية، حيث يختلف التعميم عندما لا يجد المراجع أن تحريفات بالعينة عن ذلك التعميم عند وجود تحريفات، وهذا ما نوضحه في النقاط التالية:

التعميم من العينة إلى المجتمع عندما لا يتم اكتشاف تحريفات باستخدام معاينة الوحدة النقدية:

بافتراض أن المراجع يقوم بمصادقة مجتمع من أرصدة المدينين للتحقق من الصحة النقدية. ويبلغ الإجمالي بالمجتمع 1.200.000 جنيه وتم الحصول على عينة من 100 مصادقة. وعند المراجعة لم يتم اكتشاف أية تحريفات بالعينة. ويرغب المراجع في تحديد القيمة القصوى للمغالاة والقيمة القصوى للتدنية التي يحتمل وجودها في المجتمع مع استمرار عدم وجود أية تحريفات بالعينة. ويتم تحديد كل من هذين الحد الأعلى للتحريف والحد الأدنى للتحريف على التوالي، بافتراض أن خطر القبول غير الصحيح للمجتمع يبلغ 5%. وباستخدام جدول تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات (جدول 5%) يتم تحديد الحدين الأعلى والأدنى عن طريق تحديد نقطة التقاطع بين حجم العينة (100). والرقم الفعلي للتحريفات (صفر) بنفس الطريقة الخاصة بمعاينة الصفات. سنجد أن 3% في الجدول تعبر عن كل من الحد الأعلى والحد الأدنى كنسبة مئوية. ونظراً لأن معدل التحريف بالعينة كان صفراً فإن نسبة 3% تمثل تقدير لخطأ المعاينة.

وهكذا بناء على نتائج العينة وحدود التحريف التي يتم التوصل إليها من الجدول، يمكن للمراجع أن يستنتج بخطر معاينة 5% عدم وجود تحريف يزيد عن 3% بوحدات الجنيه بالمجتمع. ولتحويل هذه النسبة إلى جنيهات، يجب أن يضع المراجع افتراض عن نسبة متوسط التحريف في الجنيهات بالمجتمع

التي تحتوي على تحريف. ويؤثر هذا الافتراض بشكل جوهري على حدود التحريف. وحتى يتم توضيح ذلك، سيتم اختبار ثلاثة أمثلة للافتراضات وهي:

- 1 - افتراض أن نسبة التحريف لكل من المغالاة والتدنية تبلغ 100%،
- 2 - افتراض أن نسبة التحريف لكل من المغالاة والتدنية تبلغ 10%،
- 3 - افتراض أن نسبة التحريف للمغالاة تبلغ 20% وافتراض أن نسبة التحريف للتدنية تبلغ 200%.

الافتراض رقم (1): قيم المغالاة 100%، وقيم التدنية 100%، حدود التحريف عند مستوى 5% من خطر القبول غير الصحيح للمجتمع، عندئذ يكون:

$$\text{الحد الأعلى للتحريف} = 1.200.000 \times 3\% \times 100\% = 36000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الحد الأدنى للتحريف} = 1.200.000 \times 3\% \times 100\% = 36000 \text{ جنيه}$$

يتمثل الافتراض، في المتوسط، في أن هذه العناصر بالمجتمع التي يوجد بها تحريف قد حُرِفَت بما يعادل القيمة الكاملة للقيمة المسجلة. ونظراً لأن حد التحريف يساوي 3%، فلا يحتمل تجاوز قيمة التحريف 36000 جنيه (3%) من إجمالي وحدات الجنيهاً المسجلة في المجتمع). فإذا كان هناك مغالاة في كافة القيم، ستوجد مغالاة قدرها 36000 جنيه. أما إذا كان هناك تدنية في كافة القيم، سيوجد تدنية قدرها 36000 جنيه.

ويتسم افتراض وجود 100% من التحريفات بالتحفظ الشديد خاصة بالنسبة للمغالاة. وبافتراض أن معدل الاستثناء بالمجتمع الفعلي يساوي 3% فهناك شرطين يجب توفرهما قبل أن تعكس القيمة 36000 جنيه على نحو مناسب قيمة المغالاة الحقيقية:

- 1 - يجب أن تتسم كافة القيم بالمغالاة. فقد تؤدي القيم المتكافئة إلى تخفيض قيمة المغالاة.

- 2 - كافة عناصر المجتمع التي يوجد بها تحريف يجب أن تبلغ نسبة التحريف بها 100%. على سبيل المثال لا يمكن أن يحدث ذلك لتحريف رصيد أحد المدينين بمبلغ 226 جنيه وتسجيله بمبلغ 262 جنيه، حيث

ستبلغ نسبة التحريف 13.7% فقط (262 - 226 = 36 مغالاة بمعدل  $36 \div 262 = 13.7\%$ ).

الافتراض رقم (2): تبلغ قيم المغالاة 10%، وتبلغ قيم التدنية 10%، حدود التحريف عند مستوى 5% من خطر القبول غير الصحيح للمجتمع. عندئذ يكون:

$$\text{الحد الأعلى للتحريف} = 1.200.000 \times 3\% \times 10\% = 3600 \text{ جنيه}$$

$$\text{الحد الأدنى للتحريف} = 1.200.000 \times 3\% \times 10\% = 3600 \text{ جنيه}$$

يتمثل الافتراض، في المتوسط، في أن هذه العناصر التي يوجد بها تحريف لا يزيد مقدار التحريف بها عن 10%، فإذا كانت كافة العناصر محرفة في اتجاه واحد، ستمثل في حدود التحريف في  $3600 +$  و  $3600 -$ . ويؤثر التغيير في الافتراض من 100% تحريف إلى 10% تحريف بشكل جوهري على حدود التحريف، حيث يتناسب الأثر طردياً مع مقدار التغيير.

الافتراض رقم (3): تبلغ قيم المغالاة 20%، وتبلغ قيم التدنية 200%، حدود التحريف عند مستوى 5% من خطر القبول غير الصحيح بالمجتمع. عندئذ يكون:

$$\text{الحد الأعلى للتحريف} = 1.200.000 \times 3\% \times 20\% = 7200 \text{ جنيه}$$

$$\text{الحد الأدنى للتحريف} = 1.200.000 \times 3\% \times 200\% = 72000 \text{ جنيه}$$

ويمكن تبرير النسبة الكبيرة للتدنية في احتمال وجود تحريف أكبر في ضوء النسب المئوية. على سبيل المثال، رصيد المدينين المسجل بمبلغ 20 جنيه كان يجب تسجيله بمبلغ 200 جنيه يوجد به تدنية قدرها 900% ((200 - 20) ÷ 20)، بينما الرصيد الذي تم تسجيله بمبلغ 200 جنيه وكان يجب تسجيله بمبلغ 20 جنيه يوجد به مغالاة قدرها 90% ((200 - 20) ÷ 20).

وقد تحتوي العناصر التي يوجد بها قدر كبير من التدنية على قيم مسجلة تنسم بالصفير في ضوء هذه التحريفات. ونتيجة لذلك، بسبب آلية تنفيذ معاينة الوحدة النقدية، سيوجد لعدد ضئيل من هذه العناصر فرصة للاختبار بالعينة. ولذلك يقوم بعض المراجعين باختيار عينة إضافية من العناصر

الصغيرة كملحق لعينة الوحدة النقدية عندما تكون قيم التدنية محل اهتمام للمراجع.

افتراض النسبة الملائمة من التحريف: يعد التوصل إلى الافتراض الملائم عن النسبة الإجمالية للتحريف في تلك العناصر بالمجتمع التي تحتوي على التحريف قراراً خاصاً بالمراجع. ويجب أن يتوصل المراجع إلى هذه النسبة المثوية وفقاً لحكمه المهني في ظل الظروف التي يواجهها. وفي حالة عدم وجود معلومات مقنعة تؤدي إلى العكس، يرى معظم المراجعين أنه من المرغوب فيه افتراض وجود قيمة تعادل 100% لكل من المغالاة والتدنية ما لم يتم اكتشاف تحريفات في نتائج العينة وبعد ذلك منهجاً متحفظاً جداً ولكن من السهل تبريره بالمقارنة بالافتراضات الأخرى. وفي الواقع يرجع السبب في استخدام الإشارة إلى الحدين الأعلى والأدنى على أنهما حدود التحريف Misstatement Bounds في حالة معاينة الوحدة النقدية إلى الاستخدام واسع الانتشار لهذا الافتراض المتحفظ، بدلاً من استخدام المصطلح الإحصائي حد الثقة Confidence Limit وما لم يذكر عكس ذلك سيتم استخدام افتراض التحريف بنسبة 100%، في هذا الفصل وما يتبعه من حالات عملية.

### التعميم عند اكتشاف التحريفات:

نعرض في هذا القسم طريقة التقييم التي يتم إتباعها عندما يتم اكتشاف تحريفات في العينة باستخدام نفس المثال التوضيحي، وسيتمثل التغيير الوحيد في الافتراض الخاص بالتحريفات، وسيظل حجم العينة 100 والقيمة المسجلة 1.200.000 جنيه، ولكن سيتم افتراض وجود عدد 5 تحريفات في العينة. ويظهر الجدول رقم (2) هذه التحريفات.

جدول (2)

التحريفات التي تم إكتشافها

رقم المدين	قيمة رصيد المدين المسجل	قيمة رصيد المدين التي تم مراجعتها	التحريف	(التحريف ÷ القيمة المسجلة)
2073	6200	6100	100	0.016
5111	12910	12000	910	0.07
5206	4322	4450	(128)	(0.03)
7642	23000	22995	5	0.0002
9816	8947	2947	6000	0.671

فإذا تم اكتشاف تحريفات، لن يعد افتراض أن نسبة كافة التحريفات تعادل 100% متحفظاً جداً فقط، ولكنه أيضاً لن يتسق مع نتائج العينة. لذلك فالافتراض المتعارف عليه في الممارسة العملية يتمثل في أن التحريفات الفعلية في العينة تعد ممثلة للتحريفات في المجتمع. ويتطلب هذا الافتراض أن يحسب المراجع نسبة تحريف كل عنصر بالعينة (التحريف ÷ القيمة المسجلة) على أن تطبق هذه النسبة على المجتمع، كما يظهر في العمود الأخير من جدول (2)، وكما سيتم تفسيره تباعاً، سيظل من الضروري افتراض وجود تحريف للجزء الذي يوجد به تحريفات تساوي الصفر في النتائج المحسوبة. وفي هذا المثال يتم استخدام افتراض التحريف بنسبة 100% للجزء الخاص بالتحريفات المساوية للصفر لكل من حدي التحريف الأعلى والأدنى.

الاستعانة بجداول معاينة الصفات: يجب أن يتعامل المراجع مع طبقات الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء من جداول تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات (الموضحة في الفصل السابق). ويرجع السبب في ذلك إلى وجود افتراض مختلف عن التحريف في كل تحريف من التحريفات. ويتم حساب الطبقات في البداية من خلال تحديد الحد الأعلى المحسوب لمعدل الاستثناء من الجدول لكل تحريف، وبعد ذلك يتم حساب كل طبقة. ويظهر الجدول رقم (3) الطبقات في جدول معاينة الصفات للمثال الذي نتناوله الآن. ويتم تحديد الطبقات بالقراءة عبر الجدول للعينة التي يبلغ حجمها 100 في أعمدة الاستثناء من صفر إلى 4.

### جدول رقم (3)

#### نسب حدود التحريف

عدد التحريفات	الحد الأعلى للدقة من الجدول	الزيادة في حد الدقة الناتجة عن كل تحريف (الطبقات)
صفر	0.03	0.03
1	0.047	0.017
2	0.062	0.015
3	0.076	0.014
4	0.089	0.013

يربط افتراضات التحريف بكل طبقة: من أكثر الوسائل المتعارف عليها لربط افتراضات التحريف مع الطبقات هي إتباع التحفظ عن طريق ربط نسب التحريف الكبيرة للجنيئات بالطبقات الكبيرة (كما هو موضح بجدول 4). على سبيل المثال يبلغ أكبر متوسط للتحريف 0.671 للمدين رقم 9816، فقد تم ربط هذا التحريف مع عامل الطبقة 0.017 وهي الطبقة الأعلى للتحريفات المكتشفة. وبالنسبة للجزء الخاص بحد الدقة الأعلى الذي يتعلق بطبقة التحريف الذي يساوي الصفر سيفترض أن التحريف يمثل 100%، وهو ما يظل يتسم بالتحفظ (بمعنى ضرورة إضافة صفر تحريفات. ففي مثالنا كان الوضع هو وجود 4 تحريفات مغالاة وتحريف واحد تدنية، وبالتالي يكون عدد التحريفات كالتالي: للمغالاة صفر، 1، 2، 3، 4 وللتدنية صفر، 1).

ويظهر جدول رقم (4) حساب حدود التحريف قبل أن يتم أخذ القيم المتكافئة في الاعتبار. وتم حساب الحد الأعلى للتحريف كما لو كان لا توجد قيم حدث بها تدنية، كما تم حساب الحد الأدنى للتحريف كما لو كان لا توجد قيم حدث بها مغالاة.

جدول رقم (4)

توضيح لحساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى للتحريف

رقم التحريفات	جزء الحد الأعلى للدقة*	القيمة المسجلة	إفترض وحدة التحريف	حد التحريف (الأعمدة 4×3×2)
المغالاة:				
صفر	0.030	1200000	1	36000 جنيه
1	0.017	1200000	0.671	13688
2	0.015	1200000	0.07	1260
3	0.014	1200000	0.016	269
4	0.013	1200000	0.0002	3
الحد الأعلى للدقة	0.089			51220
الحد الأولي للتحريف				
التدنية:				
صفر	0.030	1200000	1	36000 جنيه
1	0.017	1200000	0.03	612
الحد الأدنى للدقة	0.047			36612
الحد الأولي للتحريف				

\* عند مستوى 5% لخطر القبول غير الصحيح للمجتمع، حجم العينة 100.

تسوية القيم المتكافئة:

يرى معظم مستخدمي معاينة الوحدة النقدية أن المنهجية التي عرضت تتسم بالتحفظ الشديد في حالة وجود قيم متكافئة. فإذا تم اكتشاف قيمة تدنية، يجب من المنطقي ومن المقبول أن تكون حدود قيم المغالاة أقل بالمقارنة مع عدم اكتشاف أي قيم للتدنية، والعكس بالعكس. ويتم تسوية الحدود للقيم المتكافئة بإتباع ما يلي: (1) التوصل إلى ما يسمى التقدير بنقطة point estimate من قيم المغالاة وقيم التدنية. (ملحوظة: التقدير بنقطة هو طريقة للتصوير من العينة إلى المجتمع لتقدير التحريف في المجتمع، وعادة ما يتم ذلك بافتراض أن التحريفات في المجتمع الذي لم يتم مراجعته تتناسب مع التحريفات التي وجدت

بالعينة). (2) تخفيض كل حد بمقدار التقدير بنقطة المعاكس له، بمعنى استخدام التقدير بنقطة للتدنية في تخفيض الحد الأولي الأعلى للتحريف، واستخدام التقدير بنقطة للمغالاة في تخفيض الحد الأولي الأدنى للتحريف.

ويتم حساب التقدير بنقطة للمغالاة عن طريق ضرب متوسط قيمة المغالاة بوحدات الجنيهاً التي تم مراجعتها في القيمة المسجلة. وبالمثل يتم ذلك عند حساب التقدير بنقطة للتدنية. وفي المثال الحالي توجد قيمة واحدة للتدنية تبلغ 0.03 لوحد جني (أنظر جدول 2) في عينة حجمها 100، وبالتالي يكون التقدير بنقطة للتدنية 360 جني (أي  $0.03 \div 100 \times 1.200.000$ ). وبالمثل يبلغ التقدير بنقطة للمغالاة 9086 جني (أي  $0.671 + 0.07 + 0.016 + 0.0002 \div 100 \times 1.200.000$ ).

ويوضح الجدول رقم (5) عملية تسوية الحدين بإتباع هذا الإجراء. ويتم تخفيض الحد الأولي الأعلى والذي يبلغ 51220 (من جدول 4) بالتقدير الأكثر احتمالاً لقيمة التدنية التي تبلغ 360 للتوصل إلى الحد بعد التسوية ويبلغ 50860 جني. كما يتم تخفيض الحد الأولي الأدنى الذي يبلغ 36612 بالتقدير الأكثر احتمالاً لقيمة المغالاة والتي تبلغ 9086 للتوصل إلى الحد بعد التسوية ليصبح 27526 جني. وهكذا في ضوء المنهجية والافتراضات المتبعة يتوصل المراجع إلى استنتاج مؤداه وجود خطر مقداره 5% للمغالاة في أرصدة المدينين بأكثر من 50860 جني أو للتدنية بأكثر من 27526 جني.

## جدول رقم (5)

## توضيح لحساب تسوية حدود التحريف

عدد التحريفات	افتراض وحدة التحريف	حجم العينة	المجتمع المسجل	التقدير بنقطة	الحدود
الحد الأولي للمغالة قيمة التنئية 1	0.03	100	1200000	360	51220 (360)
تسوية حد المغالة					50860
الحد الأولي للتنئية قيم المغالة 1 2 3 4 المجموع	0.671 0.07 0.016 0.0002 0.7572	100	1200000	9086	36612 (9086)
تسوية حد التخفيض					27526

ونلخص فيما يلي الخطوات التي تم إتباعها لتسوية حدود التحريف لمعاينة الوحدة النقدية في حالة وجود قيم متكافئة عن طريق توضيح العمليات الحسابية التي استخدمت لتسوية الحد الأعلى للتحريف للقيم الأربع للمغالة التي وردت في جدول (2).

الفصل الخامس: اختبارات صحة التفاصيل في أرصدة الحسابات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية

خطوات حساب تسوية حدود التحريف	العمليات الحسابية للمغالاة جداول 2، 4، 5
1- تحديد التحريف في كل عنصر بالعينة، مع فصل المغالاة عن التدنية.	جدول (2) 4 قيم للمغالاة
2 - حساب التحريف لكل وحدة جنية بكل عنصر في العينة (التحريف ÷ القيمة المسجلة)	جدول (2) 0.671، 0.016، 0.07، 0.0002
3 - تحريفات الطبقة لكل وحدة جنية من الأعلى إلى الأدنى، بما في ذلك افتراض نسبة التحريف لعناصر العينة التي لا يوجد بها تحريف.	جدول (4) 1، 0.671، 0.07، 0.016، 0.0002
4 - تحديد الحد الأعلى للدقة من جدول معاينة الصفات وحساب نسبة حد التحريف لكل نوع من أنواع التحريفات (الطبقة).	جدول (4) الإجمالي من 8.9% لأربعة تحريفات، حساب 5 طبقات.
5 - حساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى للتحريف لكل طبقة وللإجمالي.	جدول (4) الإجمالي من 51220 جنية.
6 - حساب التقدير بنقطة للمغالاة والتدنية.	جدول (5) 360 جنية للتدنية.
7 - حساب تسوية الحدين الأعلى والأدنى للتحريف.	جدول (5). قيمة التسوية 50860 جنية لحد المغالاة.

### تحديد إمكانية قبول المجتمع باستخدام معاينة الوحدة النقدية:

بعد حساب حدود التحريف، يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان سيقبل المجتمع أم لا، وبالتالي فهناك حاجة لوجود قاعدة قرار وتتمثل قاعدة القرار لمعاينة الوحدة النقدية في الآتي:

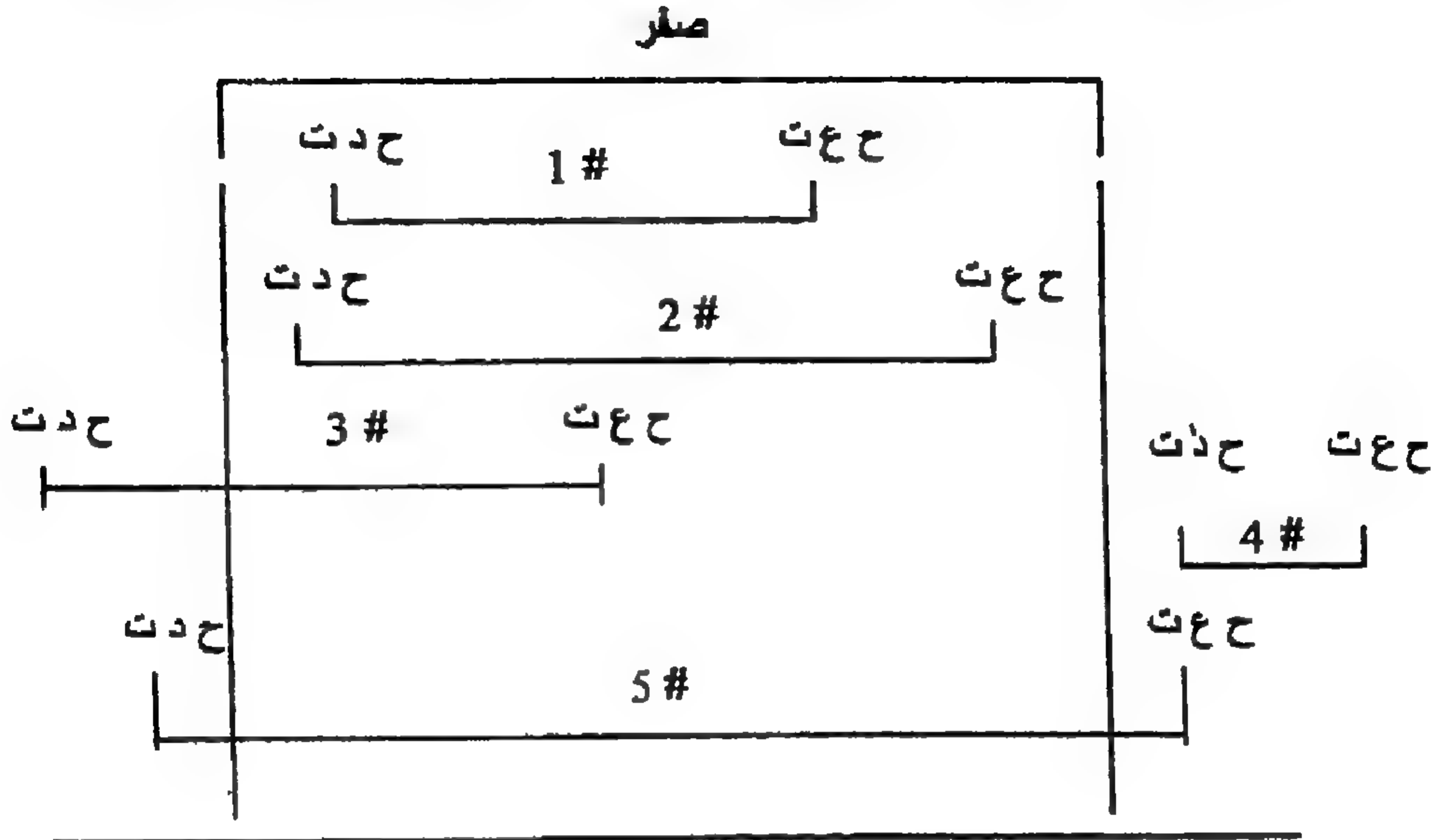
إذا وقعا كلا الحدين الأعلى والأدنى بين قيم التحريف المحتملة للمغالاة والتدنية، يتم قبول الاستنتاج بأنه لا يوجد تحريف جوهري بالقيمة الدفترية. وإذا حدث عكس ذلك يتم التوصل إلى استنتاج مؤداه وجود تحريف جوهري في القيمة الدفترية.

ونوضح في الشكل التالي قاعدة القرار ويتضح منها ما يلي: يجب أن يستنتج المراجع أن كل من الحد الأعلى للتحريف (ح ع ت)، والحد الأدنى للتحريف (ح د ت) في الموقفين رقمي 1، 2 يقعان داخل حدود التحريف المحتمل أو المقبول للمغالاة والتدنية، وبالتالي يعد استنتاج عدم وجود تحريف جوهري في المجتمع استنتاجاً مقبولاً. أما بالنسبة للمواقف أرقام 3، 4، 5 يقع (ح د ت) أو (ح ع ت) أو كلاهما خارج حدود التحريفات المحتملة أو المقبولة، وبالتالي يتم رفض القيمة الدفترية للمجتمع.

### شكل توضيحي لقاعدة القرار للمراجع عند استخدام

#### معاينة الوحدة النقدية

+ التحريف المحتمل أو المقبول - التحريف المحتمل أو المقبول



وفي مثالنا الحالي، لو فرض أن المراجع قرر وضع قيمة التحريف المحتمل أو المقبول لأرصدة المدينين بمبلغ 40.000 جنيه (بالمغلاة أو التدنية)، فإن ذلك يعني أن المراجع سيقبل القيمة المسجلة إذا توصل لاستنتاج مؤداه عدم وجود مغلاة أو تدنية في أرصدة المدينين لأكثر من 40.000 جنيه. وكما سبق التوضيح اختار المراجع عينة من 100 عنصر، واكتشف 5 تحريفات وتوصل إلى الحد الأدنى يبلغ 27526 والحد الأعلى يبلغ 50860، فإن تطبيق قاعدة القرار هنا تعني أن المراجع يستنتج عدم قبول المجتمع لزيادة الحد الأعلى للتحريف عن التحريف المحتمل أو المقبول الذي يساوي 40.000.

الوضع عند رفض المجتمع: إذا وقع أحد حدي التحريف أو كلاهما خارج حدود التحريف المحتمل أو المقبول فلا يعد المجتمع مقبولا. وعندئذ يمكن للمراجع أن يختار من بين مجموعة خيارات على النحو التالي:

- عدم القيام بأي تصرف حتى يمكن استكمال الاختبارات في جوانب المراجعة الأخرى. ويعني ذلك أن المراجع في النهاية يجب أن يقيم ما

إذا كانت القوائم المالية ككل يوجد بها تحريف ذو أهمية نسبية، فإذا تم اكتشاف تحريفات متكافئة في جوانب المراجعة الأخرى، مثل المخزون، قد يتوصل المراجع بذلك إلى استنتاج مؤداه أن التحريفات المقدره في أرصدة المدينين تعد تحريفات مقبولة. وبالطبع يمكن للمراجع قبل الانتهاء من "مراجعة أن يقيم ما إذا كان التحريف في حساب واحد يمكن أن ينتج عنه تضليل بالقوائم المالية حتى في ظل وجود تحريفات متكافئة.

• توسيع اختبارات المراجعة في جوانب محددة. فإذا أسفر تحليل التحريفات إلى تركيز معظمها في نوع محدد فيمكن توجيه بعض الجهود الإضافية للمراجعة في الجانب الذي ظهرت فيه هذه المشكلة. على سبيل المثال إذا أظهر تحليل التحريفات في عمليات المصادقة إلى أن سبب معظم التحريفات يرجع إلى عدم تسجيل مردودات المبيعات، فيجب توسيع اختبار مردودات المبيعات للتحقق من أنه يتم تسجيلها.

• زيادة حجم العينة لتخفيض خطأ المعاينة.

• تسوية رصيد الحساب بالتحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية وذلك بتسوية القيمة الدفترية (بعد موافقة العميل بالطبع).

### تحديد حجم العينة باستخدام معاينة الوحدة النقدية:

تتماثل الطريقة المستخدمة في تحديد حجم العينة في معاينة الوحدة النقدية مع تلك التي تستخدم في معاينة الصفات للوحدة الطبيعية، حيث يتم استخدام جداول معاينة الصفات، وهذا ما سوف نوضحه في السطور التالية.

الأهمية النسبية: يعد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية عادة الأساس لقيمة التحريف المحتمل التي يتم استخدامها. وقد يختلف التحريف المحتمل أو المقبول لكل من المغالاة والتدنية. نفترض في مثالنا أنه يبلغ 100.000 جنيه.

تطبيق النسبة المتوسطة للتحريف على عناصر المجتمع التي تحتوي على التحريف:

مرة أخرى قد يوجد افتراض منفصل للحدين الأعلى والأدنى، ويرجع ذلك أيضاً للحكم التقديري للمراجع الذي يجب أن يبنى على معرفة المراجع

بالعمل والخبرة الماضية للمراجع في هذا الشأن، وما إذا كان يتم استخدام أقل من 100% حتى يمكن الدفاع بوضوح عن الافتراض. نفترض في مثالنا استخدام 50% للمغالة، 100% للتدنية.

خطر القبول غير الصحيح للمجتمع: وهو أمراً تقريبياً للمراجع، ونفترض في مثالنا أنه يبلغ 5%.

القيمة المسجلة للمجتمع: يتم الحصول على قيمة المجتمع بالجنيه من دفاتر العمل. ونفترض في مثالنا أنها 5 مليون جنيه.

تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع: عادة ما يتم تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع في معاينة الوحدة النقدية بالصفر، حيث أن ذلك يعد أكثر ملائمة عند استخدام معاينة الوحدة النقدية في حالة عدم وجود تحريفات متوقعة أو وجودها ولكن بقدر ضئيل. وفي حالة توقع التحريفات، يتم تقدير القيمة الإجمالية للتحريفات المتوقعة بالمجتمع بالجنيه، وبعد ذلك يتم التعبير عنها كنسبة من القيمة المسجلة بالمجتمع. ونفترض في مثالنا الحالي أن قيمة التحريفات الخاصة بالمغالة يتوقع أن تكون 20.000 جنيه، وهذا يعادل 0.4% كمعدل للاستثناء. وحتى يتم استخدام التحفظ سيتم استخدام 0.5% كمعدل للاستثناء المتوقع.

ونلخص ما سبق من افتراضات على النحو التالي:

التحريف المحتمل أو المقبول (نفس الرقم للأعلى والأدنى)	100.000 جنيه
النسبة المتوسطة لافتراض التحريف (مغالة)	50%
النسبة المتوسطة لافتراض التحريف (تدنية)	100%
خطر القبول غير الصحيح للمجتمع	5%
القيمة المسجلة لحسابات المدينين	5 مليون جنيه
التحريف المقدر في حسابات المدينين	20.000 جنيه

## دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات

ويتم حساب حجم العينة كما يلي:

الحد الأدنى	الحد الأعلى	
100.000 1 ÷	100.000 0.5 ÷	التحريف المحتمل أو المقبول النسبة المتوسطة لافتراض التحريف
100.000 5.000.000 ÷	200.000 5.000.000 ÷	القيمة المسجلة للمجتمع
2% صفر	4% 0.5%	معدل الاستثناء المحتمل معدل الاستثناء المقدر للمجتمع
149	117	حجم العينة من جداول معاينة الصفات (جدول 5% مع تلاقي معدل الاستثناء المقبول مع معدل الاستثناء المقدر بالمجتمع).

ونظراً لأخذ عينة واحدة لكل من المغالاة والتدنية، سيتم استخدام العينة ذات الحجم المحسوب الأكبر منهما، وهي في هذه الحالة 149 عنصر. وعندما يهتم المراجع بالاكشاف غير المتوقع لتحريف ما، الأمر الذي قد يسبب رفض المجتمع، فيمكن أن يحمي نفسه ضد ذلك عن طريق زيادة حجم العينة على نحو تحكمي لأكثر من القيمة المحددة بالجدول. على سبيل المثال قد يستخدم المراجع حجم العينة من 200 عنصر بدلاً من 149.

### استخدامات المراجعة لمعاينة الوحدة النقدية:

يعطي المراجعون أهمية كبيرة لاستخدام معاينة الوحدة النقدية لأربعة أسباب على الأقل. أولاً، أنها تعمل على نحو تلقائي على زيادة احتمال اختيار عناصر الجنيئات الأكبر من المجتمع الذي يتم مراجعته. ويقوم المراجعون بممارسة تتعلق بالتركيز على هذه العناصر لأنها تمثل بوجه عام خطر أكبر للتحريفات ذات الأهمية النسبية. ويمكن أيضاً استخدام المعاينة الطبقية لتحقيق هذا الهدف، ولكن عادة ما تكون معاينة الوحدة النقدية أسهل في التطبيق.

ثانياً، تتميز معاينة الوحدة النقدية في أنها تخفض من تكلفة تنفيذ اختبارات المراجعة لأن العديد من عناصر المجتمع يتم اختبارها في وقت واحد. فمثلاً إذا كان عنصر كبير واحد يشكل 10% من إجمالي القيمة المسجلة بالمجتمع بالجنيهاً ويبلغ حجم العينة 100 فإن استخدام طريقة الاختيار الاحتمالي المتناسب مع الحجم سينتج عنه التوصل تقريباً إلى 10% من عناصر العينة من هذا العنصر الكبير بالمجتمع. ومن الطبيعي يحتاج هذا العنصر إلى المراجعة لمرة واحدة، فقط، ولكنه بعد كما لو كان عينة مكونة من 10 عناصر. فإذا كان بهذا العنصر تحريف، فيجب أن يتم اعتبار ذلك بمثابة 10 تحريفات. ويمكن استبعاد عناصر المجتمع الكبيرة من مجتمع العينة ومراجعتها بنسبة 100% وتقييمها بشكل منفصل إذا رغب المراجع في ذلك.

ثالثاً، يعد استخدام معاينة الوحدة النقدية ملائماً لسهولة تطبيقها، حيث يمكن تقييم تلك المعاينة من خلال تطبيق جداول بسيطة. وبالتالي فإنه من السهل تعليم والإشراف على استخدام أساليب معاينة الوحدة النقدية. وتستخدم مكاتب المراجعة التي تقوم بالاستخدام المكثف لمعاينة الوحدة النقدية برامج الحاسب الآلي أو جداول خاصة تبسط تحديد وتقييم حجم العينة على نحو أكثر مما تم توضيحه هنا.

وأخيراً، توفر معاينة الوحدة النقدية استنتاجاً إحصائياً لا يتم من خلال الأساليب غير الإحصائية. ويرى العديد من المراجعين أن المعاينة الإحصائية تعاونهم على التوصل إلى استنتاجات أفضل ويمكن الدفاع عنها بشكل أقوى.

## الفصل السادس

### فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية)

يختص هذا الفصل بمناقشة مشاكل فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية) Interim Financial Statement وذلك من خلال دراسة مفهوم القوائم المالية المرحلية وأهدافها وأهميتها والحاجة إلى فحص تلك القوائم، وضرورة إمام مراجع الحسابات بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المرحلية، وأخيراً التعرض للإطار المهني لفحص القوائم المالية المرحلية من منظور معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ومعايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000 وكذلك الإصدارات المهنية الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA وذلك من ناحية مفهوم الفحص والهدف منه ومعايير وإجراءاته والتقرير عنه.

#### 1- مفهوم القوائم المالية المرحلية وأهدافها وأهميتها

القوائم المالية المرحلية هي قوائم وتقارير مالية يتم إعدادها عن فترات زمنية تقل عن سنة مالية. وقد تكون تلك الفترة شهر أو ثلاثة شهور أو ستة شهور. ويطلق على تلك القوائم المالية المرحلية قوائم مالية دورية أى تعد بصفة دورية خلال السنة المالية، ويطلق عليها أيضاً قوائم مالية فترية، حيث يتم إعدادها على فترات تقل كل فترة عن سنة مالية وغالباً ما تعد تلك القوائم وتنشر كل ثلاثة شهور أى ربع سنوية.

وقد ظهرت الحاجة إلى إعداد قوائم مالية على فترات زمنية تقل عن سنة مالية بهدف توفير معلومات محاسبية فورية وفى الوقت المناسب وبصورة مستمرة وعلى مدار السنة لمستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين فى بورصة الأوراق المالية، وذلك حتى يتمكن مستخدمي القوائم المالية فى الوقوف على مدى تقدم المشروع باستمرار وتقييم أداء إدارة المشروع بصفة مستمرة.

وتتمثل القوائم المالية المرحلية في إعداد قائمة دخل عن الفترة لتبين نتيجة أعمال المشروع عن تلك الفترة، وإعداد قائمة للمركز المالي في نهاية الفترة، كما يمكن إعداد قائمة للتدفقات النقدية تبين حركة المقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية خلال الفترة.

ومن المتعارف عليه أن القوائم المالية المرحلية كوسيلة للإفصاح عن المعلومات عن فترة معينة يتم إعدادها بصورة وبشكل مناظر للقوائم المالية السنوية ووفقاً لنفس المبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد ونشر القوائم المالية السنوية بغرض تحقيق الإتساق Consistency بين القوائم المالية المرحلية والقوائم المالية السنوية.

ومن ناحية أخرى فإن توفير معلومات على فترات متقاربة يساعد المستثمرين على تخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح المتوقعة وعائد السهم، بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ قرارات الاستثمار والإلتزام.

ولاشك أن توفير معلومات ملائمة وكافية وبصفة دورية وعلى فترات متقاربة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في بورصة الأوراق المالية لأغراض اتخاذ القرارات يتطلب ضرورة مراجعة تلك المعلومات بواسطة مراجع حسابات مستقل حتى يصبح بالإمكان الاعتماد على تلك القوائم المرحلية في اتخاذ القرارات، وتزيد درجة الثقة فيها خاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة.

وتجدر الإشارة إلى أن الاهتمام بإعداد ونشر القوائم المالية المرحلية في مصر قد بدأ منذ بداية التسعينيات بسبب تضاؤل دور القطاع الخاص في النشاط الإقتصادي وعدم وجود سوق منظم للأوراق المالية قبل التسعينيات، كما أن النظام المحاسبي الموحد المطبق على شركات قطاع الأعمال العام لم يعطى أى أهمية لإعداد القوائم المالية المرحلية، ولكن اعتباراً من بداية التسعينات شهدت بيئة الممارسة المهنية في مصر العديد من التغيرات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية. ومن أهم هذه المتغيرات، توجه الإقتصاد

المصري تدريجياً نحو إقتصاد السوق، والسير بنجاح في برنامج خصخصة وحدات قطاع الأعمال العام، وتحرير التجارة الخارجية، وتحفيز الإستثمار الأجنبي، ونمو دور القطاع الخاص، وتنشيط سوق الأوراق المالية. وقد واكب تلك التطورات الإقتصادية في مصر صدور العديد من التشريعات، من أهمها قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991، وقانون سوق رأس المال رقم 95 لسنة 1992، وقانون حوافز الإستثمار رقم 8 لسنة 1997، وقانون البيئة رقم 4 لسنة 1994، وقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، هذا بالإضافة إلى العديد من التشريعات التي ما زالت محل البحث والدراسة.

وقد ترتب على هذه التطورات الجديدة في مصر ظهور طلب على القوائم المالية المرحلية من جانب مستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية تقدم لها معلومات على فترات متقاربة تساعدهم في ترشيد قراراتهم، خاصة قرارات توجيه الإستثمارات وتحديد أسعار تبادل الأوراق المالية، كما أن توسيع قاعدة الملكية في شركات قطاع الأعمال العام وتشجيع الإستثمار الخاص يتطلب ضرورة توفير معلومات دقيقة والإفصاح الدقيق عن كل ما يتعلق بالإستثمار على فترات دورية متقاربة مع ضرورة تدعيم عملية مراجعة أو فحص تلك المعلومات لتدعيم الثقة فيها وزيادة درجة الاعتماد عليها.

## 2- الحاجة لفحص القوائم المالية المرحلية

ترتبط. الحاجة إلى فحص القوائم المالية المرحلية بالعوامل التالية :

1/2 طلب مستخدمي تلك القوائم والذين يرون أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المرحلية يوفر معلومات ملائمة وكافية لأغراض إتخاذ القرارات، وحتى يمكن الاعتماد على تلك المعلومات الواردة في القوائم المالية المرحلية، فإنه لا بد من أن يتم فحصها بواسطة مراجع حسابات مستقل على أساس أن ذلك يحقق قيمة مضافة لمحتوى المعلومات الواردة في القوائم المالية المرحلية.

2/2 صدور قانون سوق رأس المال رقم 95 لسنة 92 ولائحته التنفيذية والذي تطلب من الشركات الخاضعة لهذا القانون ضرورة إعداد ونشر قوائم مالية مرحلية، بالإضافة إلى ضرورة فحصها بواسطة مراجع حسابات مستقل وذلك وفقاً للمادة رقم 6 من هذا القانون والتي تنص على ما يلي :

على كل شركة طرحت أوراقاً مالية لها في إكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها إلى الهيئة ( الهيئة العامة لسوق المال ) تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التي تفصح عن المركز المالي الصحيح.

وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقاً للمعايير المحاسبية ولقواعد المراجعة التي تحددها أو تحيل إليها اللاحقة التنفيذية. وتخطر الهيئة بالميزانية وبالقوائم المالية وتقريرى مجلس الإدارة ومراقب الحسابات عنها قبل شهر من التاريخ المحدد لإ انعقاد الجمعية العامة. وللهيئة فحص الوثائق المشار إليها في الفقرات السابقة أو تكليف جهة متخصصة بهذا الفحص، وتبلغ الهيئة الشركة بملاحظاتها، وتطلب إعادة النظر في هذه الوثائق بما يتفق ونتائج الفحص، فإذا لم تستجيب الشركة لذلك إلتزمت بسنقات نشر الهيئة لملاحظاتها والتعديلات التي طلبتها، ويتم النشر على الوجه المبين بالفقرة التالية.

ويجب على الشركة نشر ملخص وافى للتقارير النصف سنوية والقوائم المالية السنوية في صحيفتين يوميتين صباحيتين واسعى الإنتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية.

كما يجب على كل شركة تواجه ظروفأ جوهرية تؤثر على نشاطها أو في مركزها المالي أن تفصح عن ذلك فوراً وأن تنشر عنه ملخصاً وافياً في صحيفتين يوميتين واسعى الإنتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية.

كما نصت المادة رقم (7) من القانون 95 لسنة 92 بإصدار قانون سوق رأس المال على أنه يجب على الشركة ومراقب حساباتها موافاة الهيئة بما تطلبه من بيانات ووثائق للتحقق من صحة البيانات الواردة بنشرات الإكتتاب والتقارير الدورية والبيانات والقوائم المالية للشركة.

وتنص المادة 179 على أنه يجب على صناديق الإستثمار المنشأة وفقاً للقانون رقم 95 لسنة 92 بإصدار سوق رأس المال موافاة الهيئة (هيئة سوق المال) بتقارير نصف سنوية عن نشاط الصندوق ونتائج أعماله على أن تتضمن البيانات التى تفصح عن المركز المالى الصحيح له وفقاً لقواعد الإفصاح الواردة بالملحق رقم (2) بهذا القانون على أن تعتمد هذه التقارير من مراقبى حسابات الصندوق.

وتجدر الإشارة إلى الهيئة العامة لسوق المال اعتباراً من عام 1996 ألزمت الشركات التى تتداول أسهمها فى البورصة بإعداد قوائم مالية ربع سنوية عن نتائج أعمالها ومركزها المالى وتقديمها إلى بورصتى الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية مرفقاً بها تقرير مراجع حسابات مستقل عن فحص تلك القوائم، واعتباراً من عام 1997 أصبحت البنوك ملتزمة أيضاً بإعداد ونشر قوائم مالية ربع سنوية بدلا من نصف سنوية.

3/2 صدور قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991 والذى ألزم الشركات التابعة والتى تأخذ شكل الشركات المساهمة بإعداد ونشر قوائم مالية مرحلية ( كل ثلاثة شهور ) وتعرض تلك القوائم على مجالس إدارات الشركات القابضة لأغراض الرقابة ومتابعة الشركات القابضة لأداء الشركات التابعة، وفى نفس الوقت لخدمة متطلبات بورصة الأوراق المالية بالنسبة للشركات التابعة المقيدة بالبورصة والتى تتداول أسهمها فى بورصة الأوراق المالية.

ويتطلب القانون رقم 203 لسنة 1991 من مراجع الحسابات (الجهاز المركزى للمحاسبات) المصادقة على تلك القوائم أى فحص تلك القوائم وإعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص.

أى أن قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991 ألزم الشركات الخاضعة له بإعداد قوائم مالية ربع سنوية (مرحلية) مع ضرورة مقارنة هذه القوائم مع الفترات المماثلة في السنة السابقة وأن يصادق عليها الجهاز المركزى للمحاسبات.

4/2 على الرغم من قيام الإدارة بإعداد ونشر القوائم المالية المرحلية بصورة وبشكل مناظر للقوائم المالية السنوية وبما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية والدولية والقوانين واللوائح الخاضعة لها المنشأة، إلا أن الإدارة تحتاج إلى ضرورة فحص تلك القوائم المالية من جانب مراجع الحسابات الخارجى المستقل لتدعيم ثقة المساهمين فى صدق الإدارة فى إعداد ونشر القوائم المالية الدورية، وفى نفس الوقت يدعم ثقة جهات الرقابة الخارجية مثل هيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية فى كفاءة أداء الإدارة لوظائفها، وفى نفس الوقت يزيد هذا الفحص من درجة اعتماد الإدارة على المعلومات الواردة فى القوائم المالية المرحلية فى أداء وظائفها من تخطيط ورقابة ومتابعة الأداء وإتخاذ القرارات.

5/2 يحتاج المقرضون ( بنوك أو حملة السندات ) إلى القوائم المالية المرحلية وحتى تزيد ثقتهم فى تلك القوائم ويمكنهم الاعتماد عليها فى توقع مدى قدرة الشركة على سداد إلتزاماتها وعلى متابعة الأداء المالى والإقتصادى للشركة بصفة دورية على مدار السنة فإنه يجب فحص تلك القوائم بمعرفة مراجع حسابات خارجى مستقل.

6/2 يحتاج محللو الإستثمار إلى تحليل القوائم المالية المرحلية لأغراض عقد مقارنات بين الفترات المرحلية المختلفة للوصول إلى مؤشرات معينة وإبداء النصح لمتخذى قرارات الإستثمار أو للمقرضين، ولا يمكن للمحللين المالىين الاعتماد على تلك القوائم إلا إذا تم فحصها بمعرفة مراجع حسابات خارجى مستقل.

7/2 يحتاج حملة الأسهم إلى القوائم المالية المرحلية للتنبؤ بقيمة السهم المتوقعة وعائد السهم وتزيد درجة اعتمادهم على تلك القوائم المرحلية لو تم فحصها عن طريق مراجع حسابات خارجي مستقل.

8/2 يتم فحص القوائم المالية المرحلية إلزاماً بمعايير المراجعة الدولية، حيث نص القانون رقم 95 لسنة 92 بإصدار قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية في المادة رقم 58 على مراجعة حسابات الشركة الخاضعة لهذا القانون وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والتي تتطلب ضرورة إجراء فحص للقوائم المالية المرحلية<sup>(1)</sup>.

9/2 يتم فحص القوائم المالية المرحلية أيضاً إلزاماً بمعايير المراجعة المصري رقم 240 عن مهام الفحص المحدود للقوائم المالية.

### 3- ضرورة إلمام مراجع الحسابات بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المرحلية

من الضروري إلمام مراجع الحسابات بالجوانب المحاسبية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المرحلية وذلك حتى يستطيع القيام بإجراءات فحص تلك القوائم بصورة مرضية تتماشى مع المعايير المهنية. وقد حدد مجلس مبادئ المحاسبة المالية APB في الولايات المتحدة الأمريكية أسس القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المرحلية<sup>(2)</sup>. ويتطلب :- ضرورة دراسة النقاط التالية :

- أ- ختمة الفترة المرحلية بالسنة المالية.
- ب- الاعتراف بالإيراد.
- ج- التكاليف المباشرة المرتبطة بالإيراد.
- د- المصروفات والأعباء الأخرى.
- هـ- الإلتزامات الشرطية.
- و- مخصص الضرائب.
- ز- التغيرات المحاسبية.
- ح- الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المرحلية.

(1) IFAC, ISA, No. 910 (1994).

(2) FASB, Opinion No. 28 (1992)

#### ١- علاقة الفترة المرحلية بالسنة المالية

يتم تحديد علاقة الفترة المرحلية المؤقتة بالسنة المالية فى ضوء مدخلين لإعداد ونشر القوائم المالية المرحلية وهما مدخل إستقلال الفترة المرحلية عن السنة المالية، ومدخل تكامل الفترة المرحلية مع السنة المالية. 1/1 مدخل إستقلال الفترة المرحلية عن السنة المالية :

وفقاً لهذا المدخل تعتبر كل فترة دورية أو مرحلية (عادة ثلاثة شهور) كما لو كانت فترة مالية مستقلة بذاتها، مثل السنة المالية التى يفترض استقلالها عن السنوات المالية الأخرى. وفى هذه الحالة سيكون لكل فترة مرحلية قوائمها المالية الخاصة بها ( قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة المركز المالى ). ويتم تحديد نتيجة أعمال كل فترة بنفس الأسس المستخدمة فى تحديد نتيجة الأعمال عن السنة المالية مثل تطبيق أساس الاستحقاق والحيطة والحذر وتقدير المخصصات وغيرها من التقديرات المحاسبية.

#### 2/1 مدخل تكامل الفترة المرحلية مع السنة المالية :

وفقاً لهذا المدخل تعتبر كل فترة مرحلية جزء مكمل للسنة المالية بمعنى أن الفترات المحاسبية المرحلية تتكامل مع بعضها البعض لتكون السنة المالية، وفى ضوء ذلك تتحدد المصروفات والإيرادات المستحقة، وكذلك المخصصات التى ينظر إليها فى نهاية الفترة المرحلية على إنها جزء من كل، بمعنى أن المخصص يعكس نصيب الفترة المرحلية من مخصص السنة ككل.

ويؤيد هذا المدخل رأى رقم 28 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة فى الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك التفسير رقم 18 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والذى ينظر للفترة المرحلية كجزء من السنة المالية.

ومن ناحية أخرى فإن معايير المحاسبة الدولية وكذلك معايير المحاسبة المصرية الصادر بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية تؤيد هذا المدخل.

ب- الاعتراف بالإيراد

يتم الاعتراف بالإيراد كل فترة مرحلية باستخدام نفس الأسس المحاسبية المستخدمة عند الاعتراف بالإيراد بغرض إعداد القوائم المالية السنوية أى بتمام عملية البيع أو بتمام أداء الخدمة.

وفى حالة وجود بعض التقلبات الموسمية فى الإيرادات بسبب طبيعة النشاط مثل المياه الغازية والمنتجات الزراعية، فإنه قد يترتب على ذلك اختلافات جوهرية فى إيرادات فترة مرحلية معينة عن فترة أخرى نتيجة الاعتراف بالإيراد فى الفترة التى تحقق فيها. ويتم الإفصاح عن إيرادات السنة المالية كرقم إجمالى فى قائمة الدخل عن السنة المالية.

ج- التكاليف المباشرة المرتبطة بالإيراد

وفقاً للرأى المحاسبى رقم 28 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة المالية يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة كل فترة مرحلية، وكذلك تحديد قيمة مخزون آخر الفترة باستخدام نفس الأسس المستخدمة فى نهاية السنة المالية مع أخذ ما يلى فى الاعتبار :

جـ/1 إذا إتبعَت الشركة طريقة نسبة مجمل الربح فى تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة المرحلية وكذلك تكلفة المخزون فى نهاية الفترة فإنه يجب الإفصاح عن ذلك فى القوائم المالية المرحلية مع الإشارة إلى احتمال وجود فروق متوقعة عن قيمة المخزون الفعلى آخر العام.

مثال

تتبع شركة " الياسمين " طريقة نسبة مجمل الربح لتحديد تكلفة المخزون فى نهاية كل فترة مرحلية وقد كان مخزون 2006/1/1 مبلغ 390000 جنيه وصافى مشتريات البضاعة فى الربع الأول من السنة المالية مبلغ 510000 جنيه، وصافى مبيعات البضاعة فى الربع الأول مليون جنيه وكانت نسبة مجمل الربح الى المبيعات 20% فإن تكلفة البضاعة المباعة خلال الربع الأول وقيمة مخزون نهاية الربع الأول تتحدد على النحو التالى :

جنييه	مخزون 2006/1/1
390000	يضاف
510000	صافي مشتريات الربع الأول
900000	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
	يطرح
(800000) - 1000000 × 80%	تكلفة البضاعة المباعة
1000000	مخزون نهاية الربع الأول

جـ/2 إذا كانت الشركة تتبع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تحديد قيمة المخزون في نهاية كل فترة مرحلية، فإنه يجب تطبيق تلك الطريقة بنفس طريقة تطبيقها في نهاية السنة المالية مع ملاحظة أنه يتم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن انخفاض سعر السوق للمخزون في نهاية الفترة المرحلية طالما أن الانخفاض في سعر السوق إنخفاض مستمر وليس إنخفاض مؤقت، وإذا ارتفع سعر السوق في فترة مرحلية تالية فإنه يتم الاعتراف بالأرباح الناتجة عن ارتفاع سعر السوق عن التكلفة في نهاية الفترة المرحلية وذلك في حدود الخسائر التي تم الاعتراف بها في فترات مرحلية سابقة من السنة.

#### مثال

فيما يلي بيان بتكلفة المخزون وسعر السوق في نهاية كل ربع سنة.

التكلفة	سعر السوق	
50000	53000	نهاية الربع الأول
140000	130000	نهاية الربع الثاني
80000	110000	نهاية الربع الثالث
120000	125000	نهاية الربع الرابع

فى هذه الحالة يتم تقييم المخزون فى نهاية الربع الأول بالتكلفة وقيمتها 50000 جنيه لأنها الأقل ويتم حساب تكلفة البضاعة المباعة بناءً على ذلك. ويظهر المخزون فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الأول بالتكلفة وقيمتها 50000 جنيه.

ويتم الاعتراف بخسائر هبوط أسعار هبوط أسعار مخزون قيمتها 10000 جنيه فى نهاية الربع الثانى والتى تمثل الفرق بين التكلفة وسعر السوق وذلك نتيجة انخفاض سعر السوق ويتم إجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الربع الثانى.

10000 من حـ / خسائر هبوط أسعار مخزون

10000 الى حـ / مخصص هبوط أسعار مخزون

ويظهر المخزون فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الثانى بمبلغ 130000 جنيه ( عبارة عن تكلفة المخزون وقيمته 140000 جنيه مطروحا منها مبلغ 10000 جنيه قيمة مخصص هبوط أسعار مخزون على أن تظهر خسائر هبوط أسعار المخزون وقيمتها 10000 جنيه فى قائمة الدخل عن الربع الثانى.

وفى نهاية الربع الثالث يزيد سعر السوق عن تكلفة المخزون بمبلغ 30000 جنيه وفى هذه الحالة لا يتم الاعتراف بتلك الأرباح إلا فى حدود الخسائر التى تم الاعتراف بها فى نهاية الربع الثانى وقيمتها 10000 جنيه. ويكون القيد فى نهاية الربع الثالث :

10000 من حـ / مخصص هبوط أسعار مخزون

10000 إلى حـ / الأرباح والخسائر

ويظهر المخزون فى قائمة المركز المالى فى نهاية الربع الثالث بمبلغ 80000 جنيه على أن يدرج التخفيض فى المخصص ضمن الإيرادات فى قائمة الدخل عن الربع الثالث. وفى نهاية الربع الرابع يظهر المخزون بالتكلفة (120000 جنيه) لأنها الأقل.

جـ/3 إذا كان لدى الشركة نظام للتكاليف المعيارية فإنه يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون وكذلك الإفصاح عن انحرافات التكاليف فى نهاية كل فترة مرحلية بنفس الطريقة المستخدمة فى نهاية السنة المالية.

#### د- المصروفات والاعباء الأخرى

لا ترتبط تلك المصروفات ارتباط مباشر بإيراد الفترة المرحلية مثل الإيجار والتأمين ومصاريف الصيانة وغيرها. وتتحمل الفترة المرحلية وحدها بالمصروفات التى حدثت فى تلك الفترة إذا لم تستفد منها فترات أخرى، أما إذا استفادت العديد من الفترات منها فيتم تحديد نصيب الفترة المرحلية منها باستخدام الأساس الزمنى أو على أساس المنفعة التى استفادت منها الفترة. ومن ناحية أخرى فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة عن الاستغناء عن الأصول طويلة الأجل يتم تحميلها على الفترة التى يتم فيها الاستغناء عن الأصل.

ويجب ألا تتعارض أسس توزيع المصروفات والأعباء الأخرى بين الفترات المرحلية مع الأساس المستخدم فى تحديد نصيب السنة المالية ككل من تلك المصاريف عند إعداد القوائم المالية السنوية.

وتجدر الإشارة إلى قيود إقفال المصروفات والإيرادات لا يتم إجرائها إلا فى نهاية السنة المالية، فى حين يتم إجراء قيود التسوية فى نهاية كل فترة مرحلية لأن ذلك سيؤدى إلى نفس الأثر لو تم إجراء قيود التسوية فى نهاية السنة المالية.

#### هـ- الالتزامات الشرطية

هى إلتزامات متوقع سدادها فى المستقبل بناءً على حدوث حدث معين مثل القضايا المرفوعة على الشركة ولم يتم الحكم فيها حتى نهاية الفترة المرحلية.

ويتم الإفصاح عن تلك الإلتزامات الشرطية في نهاية كل فترة مرحلية بنفس الأسس المستخدمة في الإفصاح عنها في القوائم المالية السنوية.

#### و- الضرائب على الدخل

عادة ما يتحدد وعاء الضريبة على الدخل في نهاية السنة المالية، ولكن عند إعداد القوائم المالية المرحلية فإن تحديد الوعاء الضريبي والضريبة على الدخل تعتبر عملية معقدة في بعض الأحيان، وتتحدد أعباء الضريبة على الدخل لكل فترة مرحلية عن طريقة حساب الضريبة على الدخل حتى نهاية الفترة المرحلية الحالية ثم يتم إستبعاد الضريبة على الدخل التي تخص الفترات المرحلية السابقة.

#### مثال

إذا كانت الأرباح الخاضعة للضريبة حتى نهاية الربع الثالث 2000000 جنية ومعدل الضرائب 40% وكان قد تم تقدير ضريبة على الدخل في الربع الأول قيمته 300000 جنية وفي الربع الثاني 350000 جنية وتتحدد ضريبة الدخل للربع الثالث على النحو التالي :

$$2000000 \times 40\% - [300000 + 350000]$$

$$800000 - 650000 = 150000 \text{ جنية}$$

على أن يظهر رصيد مخصص الضرائب (الضرائب المستحقة) في قائمة المركز المالي في نهاية الربع الثالث بمبلغ 800000 جنية. ويلاحظ أنه في حالة وجود خسائر محققة في فترة مرحلية سابقة لابد من أخذ الوفورات الضريبية الناتجة عن تلك الخسائر في الاعتبار عند حساب الضريبة على الدخل في الفترة المرحلية الحالية.

#### مثال

حققت شركة الرزق لتجارة السيارات (شركة مساهمة مصرية) صافي ربح قدره 100000 جنية عن السنة المالية المنتهية في 2005/12/31 موزعة على الفترات المرحلية على النحو التالي:

## جنيه

الربع الأول	(20000)	خسارة
الربع الثاني	50000	ربح
الربع الثالث	40000	ربح
الربع الرابع	<u>30000</u>	ربح
	<u>100000</u>	

ويبلغ معدل الضريبة على أرباح شركات الأموال 20%.

وتحدد ضريبة الدخل المستحقة لكل فترة مرحلية على النحو التالي :

الفترة	صافي ربح كل ربع	صافي الربح المتراكم	معدل الضريبة	الضريبة المستحقة لكل ربع	الضريبة المستحقة حتى نهاية الربع
الربع الأول	(20000)	(20000-)	20%	(4000)	(4000)
الربع الثاني	50000	30000	20%	10000	6000
الربع الثالث	40000	70000	20%	8000	14000
الربع الرابع	<u>30000</u>	100000	20%	<u>6000</u>	20000
	<u>100000</u>			<u>20000</u>	

يتضح مما سبق أنه لا توجد ضريبة دخل مستحقة في نهاية الربع الأول وتبلغ الضريبة المستحقة على الدخل حتى نهاية الربع الثاني 10000 جنيه ولا بد من أن يطرح منها الوفورات الضريبية على الخسائر المحققة في الربع الأول وقيمتها 4000 جنيه لتصبح ضريبة الدخل المستحقة في نهاية الربع الثاني 6000 جنيه ويكون القيد في نهاية الربع الثاني.

6000 من حـ / ضريبة الدخل

6000 إلى حـ / ضريبة دخل مستحقة

أو إلى حـ / مخصص ضرائب

ويتم طرح مبلغ 6000 جنيه من صافي الربح قبل الضريبة في الربع الثاني على أن يظهر رصيد مخصص الضرائب في قائمة المركز المالي في نهاية الربع الثاني بمبلغ 6000 جنيه.

ويتم احتساب ضريبة الدخل في نهاية الربع الثالث على النحو التالي :

جنيه

14000

70000 جنيه  $\times 20\%$

يطرح :

(6000)

ضريبة الدخل المقدرة في الربع الأول والثاني

8000

ويتم تسجيلها في نهاية الربع الثالث بالقيد الآتي :

8000 من حـ / ضريبة الدخل

8000 إلى حـ / مخصص الضرائب

أو إلى حـ / ضرائب دخل مستحقة

ويتم طرح مبلغ 8000 جنيه من صافي الربح قبل الضريبة

في قائمة الدخل عن الربع الثالث، على أن يظهر رصيد مخصص الضرائب

في قائمة المركز المالي في نهاية الربع الثالث بمبلغ 14000 جنيه.

ويتم احتساب ضريبة الدخل عن الربع الرابع والأخير على النحو التالي:

جنيه

20000

100000 جنيه  $\times 20\%$

يطرح :

ضريبة الدخل المقدرة في الربع الأول والثاني والثالث

14000

$= 8000 + 6000$

6000

ويتم تسجيلها في نهاية الربع الرابع بالقيد الآتي :

6000 من حـ / ضريبة الدخل

6000 إلى حـ / مخصص الضرائب

أو إلى حـ / ضرائب دخل مستحقة

وتجدر الإشارة إلى أن إجمالي قيمة ضرائب الدخل التي تم تحميلها على الفترات المرحلية الأربع خلال السنة المالية تبلغ 20000 جنيه وهي تعادل قيمة الأرباح السنوية 100000 جنيه  $\times$  معدل الضريبة 20%.

#### ز- التغيرات المحاسبية

إذا قامت إدارة الشركة بتغيير أساس محاسبي معين في فترة مرحلية معينة، فإنه يجب تحديد الأثر التراكمي لهذا التغيير والإفصاح عنه في الفترة المرحلية التي تم فيها هذا التغيير عن طريق تعديل رصيد الأرباح المحتجزة بقيمة الأثر التراكمي الناتج عن تغيير أرباح الفترات المرحلية السابقة لتتماشى مع الأساس المحاسبي الجديد.

#### مثال توضيحي

اشترت شركة "الياسمين" الصناعية في 2006/1/1 آلة تكلفتها 110000 جنيه وقدرت قيمتها كخردة بعد 4 سنوات بمبلغ 10000 جنيه وقررت الشركة إهلاكها بطريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام وفي بداية الربع الثالث قررت الشركة تغيير طريقة الإهلاك إلى طريقة القسط الثابت وقد بلغت إيرادات النشاط في الفترات المرحلية الأولى والثانية والثالثة 300000 جنيه و100000 جنيه، و200000 جنيه على التوالي وأن تكلفة البضاعة المباعة 180000 جنيه، و70000 جنيه، و160000 جنيه على التوالي وأن المصاريف العامة بدون الإهلاك كانت 30000 جنيه و15000 جنيه و20000 جنيه على التوالي ورصيد الأرباح المحتجزة (المرحلة) في 2006/1/1 مبلغ 750000 جنيه.

في هذه الحالة يكون إهلاك كل فترة مرحلية (ربع سنة) خلال سنة 2002 وفقاً للطريقة القديمة (طريقة مجموع أرقام سنوات)

$$= | 10000 - 110000 | \times \frac{4}{10} \times \frac{3}{12} = 10000 \text{ جنيه}$$

وتظهر قوائم الدخل خلال الربع الأول والربع الثاني في حالة استخدام طريقة الإهلاك القديمة (مجموع أرقام سنوات الاستخدام) على النحو التالي:

الفصل السادس : فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية)

الفترة من 2006/1/1 حتى 2006/6/30 400000	الربع الثاني 100000	الربع الأول 300000	إيرادات النشاط
			يطرح :
(250000)	(70000)	(180000)	تكلفة البضاعة المباعة
150000	30000	120000	مجمّل الربح
			يطرح :
(45000)	(15000)	(30000)	المصاريف العامة
(20000)	(10000)	(10000)	الإهلاك
85000	5000	80000	صافي الربح

وفي حالة تغيير طريقة الإهلاك إعتباراً من بداية الربع الثالث من طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام إلى طريقة القسط الثابت فإنه لابد من تعديل قائمتي الدخل عن الربع الأول والثاني بإستخدام الطريقة الجديدة ( طريقة القسط الثابت ) حيث أن إهلاك كل فترة مرحلية (ربع سنة) بإستخدام الطريقة الجديدة ( طريقة القسط الثابت ) =

$$6250 \text{ جنيه} = \frac{3}{12} \times 25000 = \frac{110000-10000}{4}$$

وتظهر قوائم الدخل المعدلة عن الربع الأول والربع الثاني على

الصورة التالية:

الفترة من 2005/1/1 حتى 2005/6/30 400000	الربع الثاني 100000	الربع الأول 300000	إيرادات النشاط
			يطرح :
250000	(70000)	(180000)	تكلفة البضاعة المباعة
150000	30000	120000	مجمّل الربح
			يطرح :
(45000)	(15000)	(30000)	المصاريف العامة
(12500)	(6250)	(6250)	الإهلاك
92500	8750	83750	صافي الربح

وبعد ذلك يتم إعداد قائمة الدخل للربع الثالث على أساس طريقة الإهلاك الجديدة ( طريقة القسط الثابت ) .

قائمة الدخل عن الربع الثالث  
من سنة 2006 والمتتمية في 2006/9/30

الفترة من	الفترة من	
1/1 حتى 9/30	7/1 - 9/30	
600000	200000	المبيعات
		يطرح :
(410000)	(160000)	تكلفة البضاعة المباعة
190000	40000	مجمل الربح
		يطرح :
(65000)	(20000)	المصاريف العامة
(18750)	(6250)	الإهلاك
106250	13750	صافي الربح

ويتم تعديل رصيد الأرباح المحتجزة في 2006/9/30 ليصبح على النحو التالي :

جنيته	
835000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2006/7/1 (بداية الربع الثالث )
	يضاف :
	الأثر التراكمي نتيجة تغيير طريقة حساب الإهلاك في الربع الثالث
	[ 12500 - 20000 ]
7500	
842500	رصيد الأرباح المحتجزة في 2006/9/30 بعد التعديل

وقد تحدد رصيد الأرباح المحتجزة في 2006/7/1 وقيمه 835000 جنيته في (بداية الربع الثالث) عن طريق إضافة أرباح الربع الأول والربع الثاني في حالة استخدام الطريقة القديمة إلى رصيد الأرباح المحتجزة في 2006/1/1 [ 5000 + 80000 + 750000 ] .

ومن ناحية أخرى فإن الأثر التراكمى الناتج عن تغيير أرباح الفترات السابقة ليتمشى مع الطريقة الجديدة بلغ 7500 جنيه بالزيادة نتيجة نقص أرباح الفترات السابقة بسبب زيادة الإهلاك فى الطريقة القديمة، حيث بلغ إهلاك الربع الأول والثانى فى حالة إستخدام طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام (الطريقة القديمة) 20000 جنيه ( 10000 جنيه  $\times$  2) فى حين أن مجموع الإهلاكات فى الربع الأول والثانى فى حالة إستخدام طريقة القسط الثابت ( الطريقة الجديدة ) 12500 جنيه ( 6250  $\times$  2).

وتجدر الإشارة إلى أنه عند إعداد قائمة الدخل عن فترة مرحلية لا بد من إعدادها بصورة مقارنة عن ذات الفترة من السنة المالية السابقة.

ح- الإفصاح عن المعلومات فى القوائم المرحلية

وفقاً للرأى المحاسبى رقم 28 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة

فإن القوائم المالية المرحلية يجب أن تفصح عن :

( أ ) إجمالى الإيرادات من النشاط.

(ب) مخصص الضرائب.

(ج-) العناصر غير العادية.

( د ) الأثر التراكمى الناتج عن التغيير فى الأسس المحاسبية إن وجد.

(هـ) صافى الربح من النشاط وصافى الربح الشامل.

( و ) ربحية السهم.

( ز ) التغييرات الموسمية الهامة فى الإيرادات والمصروفات.

( ح ) الإلتزامات الشرطية.

( ط ) التغييرات الهامة فى المركز المالى.

4- الإطار المهنى لفحص القوائم المالية المرحلية من منظور معايير المراجعة الدولية والمصرية

يعتبر فحص القوائم المالية المرحلية نوعاً من الخدمات غير التقليدية

لمراجع الحسابات، ولهذا الفحص مفهوم وأهداف ومعايير وإجراءات وتقرير خاص به سنعرضها فى الصفحات التالية :

## 1/4 - مفهوم فحص القوائم المالية المرحلية والهدف منه

هناك إختلاف بين مراجعة القوائم المالية وفحص القوائم المالية فالمراجعة تنتهى بالضرورة بإبداء الرأى الفنى فى القوائم المالية بناء على الأدلة والقرائن التى يجمعها مراجع الحسابات ويقوم بتقييمها للحكم على مدى كفايتها وملائمتها، فى حين أن كلمة فحص تعنى أداء بعض الإجراءات وليس كلها كإجراء بعض المطابقات أو الإستفسارات أو الفحص التحليلى على بعض وأهم مفردات القوائم المالية أو الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة تهم العميل طالب الفحص، ولذلك لا ينتهى الفحص بإبداء رأى فنى محايد كما هو الحال فى فحص القوائم المالية المرحلية.

وقد بينت المعايير الدولية للمراجعة <sup>(1)</sup> الإختلاف بين مراجعة القوائم المالية السنوية وفحص القوائم المالية المرحلية. حيث أن عملية مراجعة القوائم المالية السنوية توفر درجة عالية من التأكد، ولكن ليس تأكيداً مطلقاً ( تأكيد معقول أو مناسب ) بأن القوائم المالية محل المراجعة خالية من التحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن هذا إيجابياً فى فقرة الرأى فى تقرير مراجع الحسابات بأن القوائم المالية تعبر بعدالة فى كافة جوانبها الهامة عن نتيجة النشاط عن السنة المالية المنتهية فى / / والمركز المالى فى / / حيث لا يمكن للمراجع أن يعطى تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية المعتمدة وغير المعتمدة وذلك بسبب الحاجة إلى الحكم الشخصى أحياناً، أو إستخدام الأساليب الإختيارية، وكذلك محددات هيكل الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى، كما أن أغلب الأدلة المتاحة لمراجع الحسابات أدلة مقنعة وليست حاسمة.

وفى مجال فحص القوائم المالية المرحلية فإن مراجع الحسابات يعطى تأكيد متوسط بان القوائم المالية المرحلية محل الفحص خالية من التحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن ذلك فى صورة تأكيد سلبى وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية تحتاج إلى عمل تعديلات

(1) IFAC. ISA. No. 120 (1994)

هامة أو مؤثرة عليها لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ( معايير المحاسبة الدولية أو المحلية )، وفي ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة بالمنشأة محل الفحص، أى أن هذا الفحص أقل شمولاً من عملية مراجعة القوائم المالية السنوية وأنه يعتمد على الاستفسار والفحص التحليلي فقط بشأن الإجراءات التي اتبعت في إعداد القوائم المالية المرحلية ولن ينتهى بإبداء الرأى الفنى المحايد بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المرحلية. وترجع أهمية قيام مراجع الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية، وإعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص إلى أن هذا الفحص يؤدى إلى دعم الثقة فى هذه القوائم فى تحقيقها لأهدافها، حيث يؤكد على التزام المنشآت فى هذه الحالة بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبى السليم فى تلك القوائم المالية غير السنوية ويترتب على قيام مراجع الحسابات بفحص هذه القوائم المرحلية زيادة منفعة المعلومات الواردة فى تلك القوائم المالية المرحلية (الدورية) بالنسبة لمستخدمى تلك القوائم، خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية، وتساعدهم على التنبؤ باستمرار بالأرباح وعوائد الأسهم.

ونظراً لأهمية زيادة الإفصاح والشفافية بالنسبة للمتعاملين فى سوق الأوراق المالية، يكون من المهم توفير معلومات مالية ربع سنوية تعد وتنشر بمعرفة الشركة. ورغبة فى إعطاء المزيد من الثقة لتلك القوائم يتم فحصها وإعداد تقرير عن هذا الفحص. ولا يمكن إجراء مراجعة شاملة لتلك القوائم ربع السنوية، لأنها عملية مكلفة بالنسبة لمراجع الحسابات. وتتطلب الكثير من الوقت، علاوة على أن تلك القوائم لا يترتب عليها أى قرارات، عكس القوائم المالية السنوية التى يتم فى ضوءها إتخاذ قرارات غاية فى الأهمية، مثل توزيع الأرباح. وفى نفس الوقت ينبغى من خلال وسائل الإعلام وبورصة الأوراق المالية توعية مستخدمى القوائم المالية، خاصة المتعاملين فى بورصة الأوراق المالية بالفرق بين المراجعة الشاملة للقوائم المالية السنوية والفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية، فالهدف الأساسى من فحص القوائم المرحلية هو إعطاء مراجع الحسابات لتأكيد سلبى بأن تلك

القوائم لا تحتاج إلى إجراء تعديلات هامة أو جوهرية أو مؤثرة لكى تتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو مع معايير المحاسبة الدولية أو المحلية، فى حين أن الهدف من مراجعة القوائم المالية السنوية هو إبداء مراجع الحسابات لرأى فنى محايد بشأن مدى صدق وعدالة هذه القوائم وفقاً للمعايير الدولية أو المحلية (تأكيد إيجابى).

وقد أكدت معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000 (المعيار المصرى للمراجعة رقم 240) على أن الهدف من أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية هو تمكين المراجع من تحديد ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية غير معدة (فى كافة جوانبها الهامة) وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (تأكيد سلبى)، حيث أن ما يقوم به المراجع من إجراءات لا توفر له كافة الأدلة التى تستلزمها أعمال المراجعة بغرض إبداء رأى على القوائم المالية، والحصول على تأكيد مقبول بعدم وجود أخطاء مؤثرة أو جوهرية على القوائم المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن أعمال فحص القوائم المالية المرحلية فى معايير المراجعة المصرية تسمى بأعمال الفحص المحدود للتأكيد على فحص القوائم المالية المرحلية وليس مراجعتها بغرض إبداء الرأى.

ويوضح الجدول التالى بصورة مقارنة الفرق بين مراجعة القوائم المالية السنوية وفحص القوائم المالية المرحلية :

الفصل السادس : فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية)

وجه المارنة	مراجعة القوائم المالية السنوية	فحص القوائم المالية المرحلية
من يقوم بها	مراجع الحسابات الخارجى المستقل	مراجع الحسابات الخارجى المستقل
لهدف منها	إبداء رأى فنى محايد فى مدى صدق وعدالة القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المصرية (تأكيد إيجابى)	إعطاء تأكيد سلبى بأن القوائم المالية لا تحتاج لإجراء تعديلات هامة عليها لى تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية أو المصرية.
درجة التأكيد التى يعطيها	توفر تأكيد إيجابى معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	توفر تأكيد سلبى (متوسط) بأن القوائم المالية المرحلية لا تحتاج إلى إجراء تعديلات هامة أو مؤثرة عليها لى تتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة.
إبداء الإراى	لا بد أن تنتهى بإبداء رأى فنى محايد فى القوائم المالية بناءً على أدلة الإثبات التى يجمعها مراجع الحسابات.	لا تنتهى بإبداء الرأى حيث يقوم مراجع الحسابات بأداء بعض إجراءات المراجعة وليس كلها مثل الإمتحانات أو الفحص التحليلى للمفردات الهامة فى القوائم المالية.
درجة الشمول	أكثر شمولاً	أقل شمولاً
دورها فى إتخاذ القرارات	يتم فى ضوءها إتخاذ قرارات فى غاية الأهمية مثل توزيع الأرباح	لا يترتب عليها إتخاذ أى قرارات هامة.
كيفية القيام بها	شاملة وعادة إختبارية - لقيود الوقت والتكلفة.	إختبارية (إعتبارات التكلفة والوقت).
أهميتها	إضفاء الصديق على صدق وعدالة القوائم المالية.	دعم الثقة فى هذه القوائم وزيادة منفعة المعلومات الواردة فى تلك القوائم بالنسبة لمستخدميها خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية.

## 2/4- معايير فحص القوائم المالية المرحلية

تعتبر المعايير فى المراجعة بمثابة قواعد أساسية مرشدة للعمل ينبغى على مراجع الحسابات الإلتزام بها عند قيامه بأداء عمله حيث تهتم المعايير بقياس دقة أداء أعمال المراجعة، والأهداف التى يجب تحقيقها من عملية المراجعة، وتوضح معايير المراجعة الكيفية التى تم بها الفحص الذى قام به مراجع الحسابات الخارجى والمسئولية التى يتحملها، وتحدد درجة الاعتماد على القوائم المالية.

وتمثل معايير المراجعة الحد الأدنى من مستوى الأداء المهنى المطلوب من مراجع الحسابات. وحيث أن مفهوم وهدف مراجعة القوائم المالية السنوية يختلف عن مفهوم وهدف فحص القوائم المالية المرحلية كخدمة غير تقليدية لمراجع الحسابات. فسنبين فى الجزء التالى بدراسة مدى ملائمة معايير المراجعة المتعارف عليها العشر لعملية فحص القوائم المالية المرحلية.

### أ- المعايير العامة

وتتعلق تلك المعايير بالتأهيل العلمى والكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية المناسبة والاستقلال.

#### 1/أ معيار التأهيل العلمى والكفاءة المهنية

ويتطلب هذا المعيار أن يكون مراجع الحسابات هو شخص ذو مؤهلات وكفاءة مهنية، ويتناسب هذا المعيار مع فحص القوائم المالية المرحلية ويتطلب ضرورة قيام مراجع الحسابات بالإلمام بالإصدارات المهنية الجديدة والخاصة بفحص القوائم المالية المرحلية.

#### 2/أ معيار الإستقلال والحياد

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يكون مستقلاً ومحيداً عند إبداء الرأى فى القوائم المالية السنوية، وبالتأكيد لابد من إلتزام مراجع الحسابات بهذا المعيار عند فحص القوائم المالية المرحلية.

أ/3 معيار بذل العناية المهنية المناسبة والإلتزام بقواعد السلوك المهني يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات بذل العناية المهنية المناسبة عند قيامه بأداء عملية المراجعة، ولا خلاف على ضرورة إلتزام مراجع الحسابات بهذا المعيار عند قيامه بفحص القوائم المالية المرحلية وإن كان هذا الفحص أقل شمولاً من مراجعة القوائم المالية السنوية، ومن ناحية أخرى فإن مسؤولية مراجع الحسابات من الناحية القانونية والمهنية في حالة فحص القوائم المالية المرحلية أقل من حالة مراجعة القوائم المالية السنوية لأن هذا الفحص لن ينتهى بإبداء رأى فنى على تلك القوائم.

#### ب- معايير الأداء المهني ( العمل الميداني )

وتتعلق تلك المعايير بالتخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين، وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

#### ب/1 معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين

يتطلب هذا المعيار قيام مراجع الحسابات عند مراجعة القوائم المالية السنوية بتخطيط عملية المراجعة وتقسيم العمل على مساعديه والإشراف عليهم. ويلزم هذا المعيار فحص القوائم المالية المرحلية على أساس أن فحص القوائم المالية المرحلية يعتبر امتداد لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية، كما أن تخطيط عملية الفحص والإشراف على المساعدين تكون أسهل عن عملية مراجعة القوائم المالية السنوية.

ويتطلب التخطيط السليم لفحص القوائم المالية المرحلية ضرورة إلمام مراجع الحسابات بنشاط الشركة وهيكلها التنظيمي ونظامها المحاسبي وطبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها ونقاط الضعف في هيكل الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>.

(1) AICPA, SAS. No 71. (1992)

ب/2 معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية يتعلق هذا المعيار بقيام مراجع الحسابات بتقييم هيكل الرقابة الداخلية والذي يتكون من بيئة الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة<sup>(1)</sup>، وذلك لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ولا يوجد أى مبرر لإلتزام مراجع الحسابات بهذا المعيار عند فحص القوائم المالية المرحلية لأن إجراءات الفحص تكون محدودة وتقتصر على الاستفسار والفحص التحليلي لبعض وأهم مفردات القوائم المالية دون حاجة إلى تقييم هيكل الرقابة الداخلية لتحديد طبيعة الفحص وتوقيته ونطاقه.

ومن ناحية أخرى فإنه إذا كان مراجع الحسابات الذى سيقوم بفحص القوائم المالية المرحلية هو نفسه الذى قام بمراجعة القوائم المالية السنوية فى السنة السابقة فإنه بالتأكيد يكون قد قام بتقييم هذا الهيكل لأغراض فحص القوائم المالية المرحلية هذا العام، ولكن عليه أن يستفسر عما إذا كانت هناك أية تغييرات جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية، وإن وجدت فعليه تقييمها وتحديد مدى تأثيرها فى مقدرة إدارة الشركة على إعداد قوائم مالية مرحلية تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ( معايير المحاسبة الدولية أو المحلية ) ومع القوانين واللوائح ذات الصلة، ويتطلب ذلك ضرورة أن يكون مراجع الحسابات على معرفة وفهم بالسياسات المحاسبية للشركة محل الفحص ونظام إعداد القوائم المالية ونشرها.

وفى حالة ما إذا كان مراجع الحسابات الذى يقوم بفحص القوائم المالية المرحلية لن يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية أو لم يراجع القوائم المالية السنوية عن السنة السابقة، فإنه لن يستطيع فى هذه الحالة أن يصل إلى معرفة كاملة بهيكل الرقابة الداخلية مما يتطلب ضرورة قيام مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية السنوية وفحص القوائم المالية المرحلية كخدمة غير تقليدية لعملائه.

(1) AICPA, SAS. No 55. (1988)

ولتحديد ما إذا كانت هناك تغييرات جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، يجب على مراجع الحسابات أن يحدد سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المستخدمة لأغراض إعداد القوائم المالية المرحلية، وأن يحدد أيًا من تلك السياسات أو الإجراءات تختلف وسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المستخدمة لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، اعتماداً على الاستفسار من موظفي الشركة محل الفحص والمسئولين فيها عن النواحي المالية والمحاسبية مع ضرورة أن يتفهم مراجع الحسابات أن إجراءات إعداد القوائم المالية المرحلية غالباً ما تختلف عن إجراءات إعداد القوائم المالية السنوية نظراً لإستخدام الإدارة للعديد من التقديرات عند إعداد القوائم المالية المرحلية مثل مخصص الضرائب، كما قد تتأثر الكثير من الحسابات في تاريخ نهاية الفترة المرحلية بتوقعات الإدارة لنتائج السنة كلها مثل توقع الإدارة نبات أسعار الفائدة المدينة أو الدائنة.

وإذا توصل مراجع الحسابات إلى وجود أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية عند إعداد القوائم المالية المرحلية نتيجة حدوث تغييرات جوهرية في هذا الهيكل عن السنة السابقة، فإن ذلك يمثل قيد على نطاق الفحص ويتطلب من مراجع الحسابات عدم إعداد تقرير الفحص مع ضرورة إخطار مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بأوجه الضعف التي اكتشفها، وكذلك تقديم مقترحاته للترجمة للتغلب على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية.

#### ب/3 معيار ضرورة الحصول على الأدلة الكافية والملائمة

وفقاً لهذا المعيار يقوم مراجع الحسابات بالعديد من الإختبارات والإجراءات الملائمة للحصول على الأدلة الملائمة وتقييمها بصورة تسمح له بإبداء الرأي الفنى المحايد فى القوائم المالية السنوية. ولا يكون مراجع الحسابات فى حاجة إلى الإلتزام بهذا المعيار عند قيامه بفحص القوائم المالية المرحلية نتيجة لأنه لن يبدى رأياً فنياً محايداً على القوائم المالية المرحلية، كما أنه لا يقوم بأداء إختبارات وإجراءات كافية لجمع الأدلة الملائمة والكافية.

حيث تقتصر إجراءات الفحص على الاستفسار والفحص التحليلي لبعض مفردات القوائم المالية المرحلية.

### ج- معايير التقرير

يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية فى ضوء معايير التقرير التالية :

جـ/1 ضرورة الإشارة إلى إستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.  
جـ/2 ضرورة الإشارة إلى أى تغيير فى تطبيق وإستخدام المبادئ المحاسبية.  
جـ/3 ضرورة التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية.

جـ/4 ضرورة الإفصاح عن رأى المراجع فى القوائم المالية كوحدة واحدة.  
ويجب على مراجع الحسابات عند قيامه بفحص القوائم المالية المرحلية أن يلتزم بالمعايير الثلاثة الأولى من معايير التقرير لأن عدم إستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ( معايير المحاسبة الدولية أو المحلية )، وكذلك عدم كفاية أو ملائمة الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية المرحلية أو عدم الإشارة إلى حالات عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية يتطلب من مراجع الحسابات تعديل تقريره عن فحص القوائم المالية المرحلية ( تقرير متحفظ أو معاكس أو إمتناع ) ولا يلائم المعيار الرابع من معايير التقرير عملية فحص القوائم المالية المرحلية على أساس أن مراجع الحسابات لن يبدى رأياً فنياً محايداً على القوائم المالية المرحلية بل يعطى تأكيداً سلبياً بعدم الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية المرحلية لى تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية أو المحلية أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وقد يتحفظ على هذا التأكيد أو يمتنع عن إعطاء مثل هذا التأكيد.

ويوضح الجدول الساتلى فى صورة مقارنة مدى تمشى معايير المراجعة المتعارف عليها فى المراجعة المالية التقليدية مع أعمال فحص القوائم المالية المرحلية.

الفصل السادس : فحص القوائم المالية المرحلية (النورية)

معايير المراجعة المتعارف عليها	مدى تمتشى معايير المراجعة المتعارف عليها مع أعمال فحص القوائم المالية المرحلية
<p>أولاً : المعايير العامة :</p> <p>1- التأهيل العلمى والكفاءة المهنية.</p> <p>2- الإستقلال والحياد.</p> <p>3- بذل العناية المهنية المناسبة.</p>	<p>1- يتمشى مع أعمال الفحص مع ضرورة إلمام مراجع الحسابات بالإصدارات المهنية الحديثة الخاصة بفحص القوائم المالية المرحلية.</p> <p>2- يتمشى مع أعمال الفحص.</p> <p>3- يتمشى مع أعمال الفحص مع ملاحظة أن مسئولية مراجع الحسابات القانونية والمهنية فى حالة فحص القوائم المالية المرحلية أقل من حالة مراجعة القوائم المالية السنوية لأن الفحص لن ينتهى بإبداء رأى.</p>
<p>ثانياً : معايير الاداء المهنى :</p> <p>1- التخطيط السليم والإشراف على المساعدين.</p> <p>2- تقييم مدى إمكانية الإعتماد على هيكل الرقابة الداخلية.</p> <p>3- معيار الحصول على الأدلة الكافية والملائمة.</p>	<p>1- يتمشى ويكون أسهل فى أعمال الفحص عن عملية المراجعة على أساس أن فحص القوائم المالية المرحلية يعتبر إستدلاً لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية.</p> <p>2- لا يتمشى مع أعمال الفحص نظراً لإعتماد الفحص على الإجراءات التحليلية والإستفسار.</p> <p>3- لا يتمشى مع أعمال الفحص نظراً لأن فحص القوائم المالية المرحلية لن ينتهى بإبداء رأى المحايد.</p>
<p>ثالثاً : معايير التقرير :</p> <p>1- الإشارة إلى تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.</p> <p>2- الإشارة إلى أى تغيير فى تطبيق المبادئ المحاسبية.</p> <p>3- التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح المحاسبى.</p> <p>4- إبداء الرأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة.</p>	<p>1- يتمشى مع أعمال الفحص.</p> <p>2- يتمشى مع أعمال الفحص.</p> <p>3- يتمشى مع أعمال الفحص.</p> <p>4- لا يتمشى مع أعمال الفحص على أساس أنه لن يتم إبداء الرأى فى القوائم المالية المرحلية بل يتم إعطاء تأكيد سلبي.</p>

#### 3/4- تخطيط وتنفيذ أعمال فحص القوائم المالية المرحلية

يبدأ تخطيط وتنفيذ أعمال فحص القوائم المالية المرحلية من خلال تكليف مراجع الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية، وتخطيط عملية فحص القوائم المالية المرحلية ثم القيام بإجراءات فحص القوائم المالية المرحلية.

##### ١- تكليف مراجع الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية

تبدأ أعمال فحص القوائم المالية المرحلية بكتاب تكليف مراجع الحسابات بأعمال الفحص وإرسال مراجع الحسابات لكتاب بقبوله هذا التكليف بالفحص أو ما يسمى بكتاب الارتباط.

وعادة ما يتم تكليف مراجع الحسابات الذي يقوم بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للقيام بفحص القوائم المالية المرحلية ويصدر هذا التكليف من الجمعية العامة للمساهمين سواء كان هذا التكليف ضمن خطاب التكليف الخاص بالقيام بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية أو في خطاب مستقل:

وقد تقوم إدارة الشركة بتكليف مراجع الحسابات للقيام بأعمال فحص القوائم المالية المرحلية تنفيذاً للقوانين واللوائح، كما في حالة ما إذا كانت الشركة مقيمة بالبورصة أو قد يتم هذا التكليف بالفحص من جانب إدارة الشركة طواعية.

وبعد استلام مراجع الحسابات لكتاب التكليف بأعمال الفحص يقوم بدراسته ويستخدم حكمه المهني الشخصي لتحديد ما إذا كان سيقبل هذا التكليف أم لا بناءً على دراسته لطبيعة نشاط الشركة وسمعتها ونظام المحاسبية ومقدرة مكتبه على أداء أعمال الفحص، وفي حالة قبول مراجع الحسابات التكليف بأعمال فحص القوائم المالية المرحلية فإنه سوف يرد بقبول التكليف وإرساله لكتاب قبول التكليف أو خطاب الارتباط.

وعلى الرغم من أن هدف ونطاق فحص القوائم المالية المرحلية ومسئولية مراجع الحسابات عن هذا الفحص محددة في بعض الدول بموجب القانون، إلا أنه يكون من المفيد لمراجع الحسابات إرسال خطاب الارتباط لأن ذلك يساعد على تجنب أى سوء فهم متعلق بأعمال الفحص ويؤكد على قبول المراجع تكليفه للقيام بأعمال الفحص وعلى فهم الشركة لهدف ونطاق الفحص ومسئولية الإدارة ومسئولة المراجع وشكل تقرير الفحص الذى سيصدره. (1)

ويحتوى خطاب الارتباط عادة على ما يلى :

- تحديد الهدف من الفحص، وهو تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية فى حاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية عليها لى تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية أو المحلية (تأكيد سلبى).
- تحديد مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية المرحلية .
- الإشارة إلى عدم وجود قيود على إطلاع المراجع على السجلات والمستندات والمعلومات الأخرى التى قد يطلبها بغرض إتمام عملية الفحص.
- الإشارة لنطاق أعمال الفحص وأنها أقل شمولاً من عملية المراجعة وإنها تعتمد أساساً على الاستفسار والفحص التحليلي، وأنه لن يقوم بإجراء عملية المراجعة، وأن التقرير المتوقع إصداره لا يتضمن إبداء رأى على القوائم المالية، وأن فحص القوائم المالية المرحلية لا يغنى عن إجراء عملية المراجعة. مع الإشارة إلى معيار المراجعة المستخدم فى أداء أعمال الفحص ( معيار المراجعة الدولى أو المحلى).
- الإشارة إلى أن أعمال الفحص التى سيتم القيام بها لا يعتمد عليها لاكتشاف الأخطاء والتصرفات المخالفة للقانون أو الأخطاء المعتادة الأخرى.

وفيما يلى نموذج استرشادى لخطاب الارتباط عن أعمال فحص القوائم المالية المرحلية كما ورد فى معايير المراجعة الدولية<sup>(2)</sup> ومعايير المراجعة المصرية.

(1) AICPA, SAS, No, 83 (1998).

(2) IFAC, ISA, No, 210 (1994).

## نموذج خطاب ارتباط مهمة فحص للقوائم المالية المرحلية

السيد / رئيس مجلس إدارة شركة . . . . .

نرسل هذا الخطاب لتأكيد تفهمنا لشروط ولأهداف مهمتنا وطبيعة ومحددات الخدمات التي سوف نقدمها، وسوف نقوم بأداء الخدمات التالية :

سنقوم بأعمال الفحص المحدود لميزانية شركة . . . . . في . . . . . و . . . . . و . . . . . وكذا قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في . . . . . و . . . . . و . . . . . وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو المصرية الخاصة بعمليات الفحص المحدود. وتجدر الإشارة إلى أننا لن نقوم بإجراء عملية مراجعة لهذه القوائم المالية وعليه لن نقوم بإبداء رأى عنها ونتوقع أن يكون تقريرنا كما هو مرفق.

تقع مسئولية إعداد القوائم المالية المرحلية السابق الإشارة إليها متضمنة الإيضاحات الكافية على إدارة الشركة، كما تتحمل الإدارة أيضاً مسئولية إصداك سجلات محاسبية كافية، ووجود نظام رقابة داخلية، وتطبيق السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة خلال السنوات السابقة، ومتطلب من الإدارة ( كجزء من عملية الفحص )، خطاب تمثيل مكتوب فيما يخص التأكيدات المتعلقة بفحصنا.

ونحيطكم علماً بأن هذا الخطاب سيظل سارياً للسنوات التالية إلا إذا تم إلغاؤه أو تعديله أو تم إصدار خطاب آخر.

لا يمكن الاعتماد على مهمتنا للكشف عن وجود غش أو أخطاء أو تصرفات غير قانونية. ومع ذلك فإننا سنقوم بإعلامكم بالأمور ذات الأهمية النسبية التي تنمو إلى علمنا.

يرجى توقيع وإعادة نسخة الخطاب المرفقة بما يفيد أنه يتفق مع تفهمكم للترتيبات الخاصة بفحصنا المحدود للقوائم المالية.

يعتمد بالنيابة عن شركة (العيل) . . . . .

توقيع مراجع الحسابات

التوقيع

س.م.م . . . . .

الاسم والوظيفة

التاريخ

وفي حالة عدم موافقة الإدارة أو الجمعية العامة للشركة على ما ورد في هذا الخطاب، أو رغبتها في تغيير بعض ما ورد به دون مبرر معقول، فعلى مراجع الحسابات الانسحاب من المهمة وإرسال خطاب بذلك إلى مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للشركة بالظروف التي اضطرته إلى الانسحاب من هذه المهمة.

ب- تخطيط أعمال فحص القوائم المالية المرحلية

يجب على المراجع أن يخطط أعمال فحص القوائم المالية المرحلية حتى يتمكن من القيام بأعمال الفحص بكفاءة وفاعلية.

ويشتمل مجال الفحص هنا على قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة المركز المالي، بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المرحلية والتي تتضمن السياسات والمعايير المحاسبية المطبقة وسياسة تحقق الإيراد والمحاسبة عن العمليات بعصلات أجنبية وتكاليف الاقتراض والاهلاكات وغيرها، بالإضافة إلى تحليل الأصول طويلة الأجل والعلاء وغيرها.

ويجب أن يقوم مراجع الحسابات بوضع خطة لأعمال فحص القوائم المالية المرحلية تتضمن تحديد خطوات ومراحل العمل وتوقيت تنفيذ تلك الخطوات وإجراءات كل خطوة، وعند تخطيط أعمال الفحص يجب أن يحصل مراجع الحسابات على ( أو يقوم بتحديث ) معلوماته عن نشاط الشركة متضمناً الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي وخصائص النشاط وطبيعة الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات.

ويتأثر تخطيط فحص القوائم المالية المرحلية بطبيعة هذه القوائم التي تعد وتنشر بصورة أسرع من إعداد ونشر القوائم المالية السنوية، لذلك يجب البدء بأداء إجراءات الفحص في وقت مبكر نظراً لقصر الفترة المرحلية التي تعد عنها القوائم المالية.

وعند تخطيط أعمال الفحص يحتاج المراجع أن يحصل على تفهم للعديد من الأمور التي ترتبط بالقوائم المالية المرحلية مثل المعرفة بإنتاج المنشأة وأساليب توزيعه وخطوط الإنتاج ومواقع النشاط والأطراف ذات العلاقة، ويحتاج المراجع إلى فهم تلك الأمور حتى يكون قادراً على أن يوجه الإستفسارات الملائمة وأن يصمم الإجراءات المناسبة وأن يتم تقييم الردود التي يتلقاها والمعلومات الأخرى التي يحصل عليها.

وعلى المراجع أن يوثق الأمور الهامة التي توفر دليلاً لتأييد تقرير الفحص المحدود، وكذلك الأدلة التي تثبت أنه قد تم القيام بأعمال الفحص بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية أو المصرية.

#### ج- إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية

يستخدم مراجع الحسابات حكمه الشخصي لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص، وإن كانت هناك العديد من الأمور التي يسترشد بها المراجع منها :

- المعلومات التي يكون قد حصل عليها من خلال قيامه بمراجعة القوائم المالية السنوية أو فحص القوائم المالية المرحلية لفترات سابقة.
- معرفة المراجع بطبيعة النشاط ومعرفة بالمبادئ المحاسبية المستخدمة وطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.
- النظام المحاسبى للمنشأة.
- مدى تأثير بند معين بالحكم الشخصي للإدارة.
- الأهمية النسبية للمعاملات وأرصدة الحسابات.

ويجب أن يراعى مراجع الحسابات قواعد الأهمية النسبية كما كانت ستطبق في حالة إصدار رأى بناء على مراجعته للقوائم المالية على الرغم من وجود درجة مخاطرة أعلى بعدم إكتشاف بعض الأخطاء عند إجراء أعمال الفحص المحدود (بالمقارنة بعملية المراجعة)، ويتم الحكم على الأهمية النسبية من خلال الرجوع إلى معلومات يقوم المراجع بإصدار تقريره عنها، ومن خلال إحتياجات الأطراف المتوقع أن يعتمدوا على هذه المعلومات وليس من خلال درجة التأكد التي يوفرها التقرير.

وتتضمن إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية تطبيق العديد من الإجراءات التحليلية على القوائم المالية المرحلية للتوصل إلى أساس للإستفسار عن العلاقات والعناصر غير العادية.

ح/1 - الإجراءات التحليلية

تشتمل الإجراءات التحليلية على ما يلي :

- 1- مقارنة القوائم المالية المرحلية بالقوائم الخاصة بفترات سابقة مثل مقارنة مبيعات الربع الأول من سنة 2007 مع مبيعات الربع الأول من السنة السابقة (سنة 2006).
- 2- مقارنة القوائم المالية المرحلية مع النتائج المتوقعة والمركز المالي.
- 3- دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية التي يكون من المتوقع أن تخضع لسلوك يمكن التنبؤ به وذلك بناء على خبرة المنشأة أو ما هو متعارف عليه في النشاط الذي تعمل فيه المنشأة.
- 4- حساب ودراسة النسب المالية للقوائم المالية المرحلية لمعرفة أى نسب غير عادية بالمقارنة بالفترات السابقة والإستفسار من المسؤولين بالشركة عن سبب ذلك.

ح/2- الاستفسار

- تتركز معظم أعمال فحص القوائم المالية المرحلية في الاستفسار والاطلاع على مستندات معينة وفحصها ويتضمن الاستفسار ما يلي :
- 1- استفسارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية التي تتبعها المنشأة وكيفية تطبيقها.
  - 2- استفسارات تتعلق بالإجراءات المتبعة في المنشأة لتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات وتجميع المعلومات للإفصاح عنها في القوائم المالية وإعداد تلك القوائم.
  - 3- استفسارات بخصوص كافة التأكيدات الهامة الواردة في القوائم المالية.
  - 4- استفسارات بخصوص القرارات التي اتخذت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان التي يشكلها مجلس الإدارة، والاجتماعات الأخرى، التي قد تؤثر على القوائم المالية.

- 5- قراءة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم تبدو متفقة مع الأساس المحاسبى المشار إليه بها، وذلك فى ضوء ما نما إلى علم المراجع من معلومات.
- 6- الحصول على تقارير من المراجعين الآخرين ( فى حالة وجودهم أو فى حالة الضرورة لإجراء ذلك ) والذين كانوا قد عينوا لمراجعة أو فحص القوائم المالية لأجزاء من المنشأة.
- 7- الاستفسار من الأشخاص المسئولين عن بعض الأمور المالية والمحاسبية مثل :
  - ما إذا كانت كافة المعاملات قد تم تسجيلها.
  - ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع الأساسى المحاسبى المشار إليه بالقوائم المالية.
  - التغيرات فى نشاط المنشأة والمبادئ المحاسبية وتطبيقاتها.
  - الأمور التى ثارت حولها تساؤلات نتيجة تطبيق الإجراءات السابقة.
  - الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة إذا كان ذلك ملاماً.
- 8- على المراجع أن يستفسر عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية المرحلية والتى قد تحتاج إلى تعديلات أو إلى إيضاحات بالقوائم المالية. ولا تقع على المراجع مسئولية تطبيق إجراءات لتحديد الأحداث التى تقع بعد تاريخ تقرير الفحص.
- 9- إذا كان لدى المراجع سبباً يدعو للاعتقاد بأن المعلومات محل الفحص قد تتضمن تحريفات هامة ومؤثرة فعلى المراجع أن يجرى إجراءات إضافية أو إجراءات أكثر تدقيقاً ( لمراجعة بعض التفاصيل الدقيقة ) وفقاً للظروف حتى يتسنى له إبداء تأكيد سلبي أو أن يتأكد من الحاجة لإصدار تقرير معدل.

- وقد ورد في معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة المصرية نموذج تفصيلي مقترح للإجراءات التي يمكن القيام بها في أعمال فحص القوائم المالية المرحلية ( الإستفسارات وإجراءات المراجعة التحليلية ).
- ويمكن إستخدام هذا النموذج كمرشد في تحديد مراجع الحسابات لإجراءات الفحص وفقاً لحكمه الشخصي.

#### 4/4- تقرير فحص القوائم المالية المرحلية

يعتبر تقرير مراجع الحسابات عن فحص القوائم المالية المرحلية بمثابة أداة الإتصال التي يتم من خلالها توصيل نتائج فحص القوائم المالية المرحلية لمستخدمي القوائم المالية ويجب أن يتضمن تقرير فحص القوائم المالية المرحلية العناصر الأساسية وفقاً للترتيب التالي :

(أ) عنوان التقرير " تقرير الفحص المحدود " وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، وإن كان من الأفضل أن يكون عنوان هذا التقرير " تقرير مراجع الحسابات المستقل عن فحص القوائم المالية المرحلية " وبما يتماشى مع الإصدارات المهنية الدولية وكذلك الإصدارات الأمريكية<sup>(1)</sup> وللتأكيد على مفهوم استقلال مراجع الحسابات.

(ب) الوجه إليهم التقرير لم تحدد معايير المراجعة المصرية لمن يوجه لهم هذا التقرير؟ ولكن يجب أن يوجه هذا التقرير إلى مجلس إدارة الشركة، وكذلك إلى المساهمين أيضاً لإضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المرحلية وزيادة درجة اعتمادهم عليها في إتخاذ القرارات.

(جـ) الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية وتتضمن :

- تحديد القوائم المالية المرحلية محل الفحص.
- عبارة توضح مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المرحلية ومسئولية مراجع الحسابات عن إعداد تقرير الفحص بناءً على فحصه لتلك القوائم.

(1) IFAC, ISA, No, 910 (1994).  
-AICPA, SAS, No 71 (1992)

(د) فقرة النطاق وتتضمن :

- الإشارة إلى القيام بأعمال الفحص وفقاً لمعيار الفحص المحدود المصري أو الدولي.

- عبارة تبين أن أعمال الفحص تنحصر بصفة أساسية في الاستفسار والحصول على معلومات من مسئولى الشركة وتطبيق الإجراءات التحليلية.

- عبارة توضح أنه لم يتم إجراء عملية مراجعة وأن الإجراءات التي تم القيام بها توفر تأكيداً أقل من ذلك الذى توفره عملية المراجعة التي تجرى وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية ومن ثم فإن التقرير لن يتضمن رأى المراجع عن القوائم المالية.

وتشير فقرة النطاق لتقرير الفحص المحدود وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ( المعيار رقم 240) على أنه تم تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة، ولا تتلائم تلك الإشارة مع هدف الفحص فى تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية فى حاجة لعمل تعديلات جوهرية عليها لى تتمشى مع معايير المحاسبة المصرية، مما يتطلب ضرورة عدم احتوائها على تحريفات جوهرية معتمدة أو غير معتمدة.

(هـ) فقرة نتائج الفحص :

ويتضمن تقرير الفحص غير المتحفظ عبارة تشير إلى أنه لم يتبين للمراجع بناء على فحصه المحدود وجود تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغي إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية أو الدولية (تأكيد سلبى).

(و) تاريخ التقرير :

وهو تاريخ إكمال عملية الفحص، ويجب ألا يسبق تاريخ موافقة الإدارة على القوائم المالية.

(ز) اسم مراجع الحسابات وعنوانه وتوقيعه ورقم الترخيص بممارسة المهنة :  
وفيما يلي نموذج تقرير غير متحفظ لفحص القوائم المالية المرحلية  
كما ورد في معايير المراجعة المصرية " معيار المراجعة المصري رقم 240 "  
عن مهام الفحص المحدود للقوائم المالية.

#### تقرير فحص محدود إلى .....

فمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .....  
المتضمنة في قائمة المركز المالي في .. .. وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية  
عن الفترة المنتهية في ذات التاريخ، وهذه القوائم المالية هي مسئولية إدارة الشركة،  
وتتصدر مسئوليتنا في إصدار تقرير عن هذه القوائم في ضوء فحصنا المحدود لها.

تم فحصنا وفقاً لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا  
المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوي على  
أخطاء مؤثرة، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على  
البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئول الشركة، وهي بهذه الصورة أضيق  
نطاقاً من إجراءات المراجعة التي تجرى طبقاً لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأي  
على القوائم المالية وبالتالي فإننا لا نبدي مثل هذا الرأي.

وفي ضوء فحصنا المحدود للقوائم المالية لشركة .....  
عن الفترة المنتهية في .. .. لم يبين لنا وجود أي تعديلات  
هامّة أو مؤثرة ينبغي إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة  
المصرية.

#### مراجع الحسابات

التاريخ ...	/	..	/	....	الاسم /	.....
العنوان /	.....	..	..	..	التوقيع /	.....
من-م	.....	..	..	..	من-م	.....

وإذا تبين لمراجع الحسابات أن هناك قيود جوهرية من جانب الإدارة على نطاق الفحص وأنه غير قادر على القيام بإجراءات الفحص، أو أن هناك تغييرات جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية عن العام السابق فإنه يجب أن يصف تلك القيود في تقريره في فقرة توضيحية سابقة لفقرة نتائج الفحص وأن يعبر عن ذلك بما يلي.

هـ/1 إما بالتحفظ على التأكيدات السلبية الواردة بالتقرير ويتم إبداء تحفظ على التأكيد السلبي الوارد بالتقرير وذلك فيما يخص التعديلات المحتملة على القوائم المالية التي كانت لابد من وجودها في حالة عدم وجود القيود على نطاق الفحص.

ويستكون تقرير الفحص المتحفظ في هذه الحالة من أربعة فقرات وهي الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق وفقرة توضيحية وفقرة نتائج الفحص. فإذا لم يستطع مراجع الحسابات فحص حسابات العملاء فإن ذلك يعنى وجود قيد غير جوهرى على نطاق الفحص لأن العملاء تمثل عنصر واحد من عناصر القوائم المالية.

ولا تختلف الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق عن حالة تقرير الفحص غير المتحفظ، في حين تظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة نتائج الفحص على الصورة التالية " لم نستطع لأسباب خارجة عن إرادتنا فحص حسابات العملاء في 2005/3/31 والقيام بالإجراءات التحليلية وعمل الإستفسارات اللازمة ". وتظهر فقرة نتائج الفحص في حالة التحفظ على الصورة التالية :

" بناءً على فحصنا للقوائم المالية لشركة . . . . . عن الفترة المنتهية في 2005/3/31، وفيما عدا تأثير عدم فحص حسابات العملاء في ذلك التاريخ المذكور في الفقرة السابقة لم يتبين لنا وجود أى تعديلات هامة أو مؤثرة يستعين إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية " .

وفي حالة ما إذا تبين لمراجع الحسابات أن المخزون في القوائم المالية المرحلية في 2005/3/31 تم تقييمه بسعر التكلفة والذي يزيد عن سعر السوق، في هذه الحالة يتحفظ مراجع الحسابات على التأكيد السلبي ولا تختلف الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق عن التقرير غير المتحفظ. وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة نتائج الفحص في التقرير المتحفظ على الصورة التالية :

"وفقا للمعلومات التي حصلت عليه فإنه المخزون يظهر في القوائم المالية بالتكلفة والتي تزيد عن القيمة السوقية، وإذا تم تقييم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية فإنه يترتب على ذلك ضرورة تخفيض قيمة المخزون بمبلغ ..... جنيه وبالتالي تخفيض صافي الربح وحقوق المساهمين بمبلغ ..... ..".

وتظهر فقرة نتائج الفحص المتحفظ في هذه الحالة كما يلي :

"بناءً على فحصنا للقوائم المالية لشركة ..... عن الفترة المنتهية في .. . وفيما عدا تأثير زيادة رصيد المخزون المذكور في الفقرة السابقة، فلم يتبين لنا وجود أي تعديلات هامة أو مؤثرة يتعين إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتطابق مع معايير المحاسبة المصرية.

هـ/2 إبداء تأكيد سلبي معاكس : وذلك بإدراج عبارة تشير إلى أن القوائم المالية لا تعبر في كل جوانبها الهامة في ضوء الإطار المحاسبي المشار إليه في التقرير وذلك عندما يجد المراجع أن تأثير تلك الأمور جوهرية وله أثر عام على القوائم المالية إلى الدرجة التي تجعله يعتقد أن التحفظ في هذه الحالة غير كاف للإيضاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم المالية، خاصة في حالة وجود خروج على معايير المحاسبة المصرية وله تأثير جوهري على القوائم المالية المرحلية.

ويتكون تقرير الفحص المعاكس في هذه الحالة من أربعة فقرات ( فقرة تمهيدية، وفقرة النطاق، وفقرة توضيحية، وفقرة نتائج الفحص ).

ولا تختلف الفقرة الافتتاحية وفترة النطاق عن حالة تقرير الفحص غير المتحفظ في حين تظهر الفقرة التوضيحية قبل فترة نتائج الفحص لتصف الأمر الذي له تأثير شامل على القوائم المالية المرحلية، كما في حالة وجود خروج جوهري على المبادئ المحاسبية المقبولة أو خروج عن البيئة والحذر أو خروج عن أحد الفروض المحاسبية مثل فرض الإستمرار كما في حالة ما إذا قررت الجمعية العامة غير العادية للشركة في 2005/3/3 البدء في تصفيتها إعتباراً من نهاية عام 2005 ومع ذلك تم إعداد القوائم المالية المرحلية في 2005/6/30 بإفتراض إستمرار الشركة.

وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فترة نتائج الفحص لوصف ذلك على النحو التالي :

" قررت الجمعية العامة غير العادية للشركة في 2005/3/3 تصفية الشركة إعتباراً من نهاية عام 2005، ومع هذا فقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة على أساس أن الشركة مستمرة ".

وتظهر فترة نتائج الفحص العاكس كما يلي :

" وبناءً على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة ... ..

عن الفترة المنتهية في ..... وبسبب التأثير الشامل على القوائم المالية للأمر المذكور في الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعبر بوضوح - في كل جوانبها الهامة - بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية أو الدولية ".

هـ/3 ألا يبدى أى تأكيدات في تقريره إذا كان التأثير المحتمل للقيود على نطاق الفحص جوهرياً ولها تأثير شامل على القوائم المالية، وكان المراجع قد وصل إلى نتيجة بأنه من غير الممكن إبداء أى تأكيدات سلبية. أى أنه في هذه الحالة يعد مراجع الحسابات تقريراً يتكون من ثلاثة فقرات وهي فقرة تمهيدية، وفترة توضيحية، وفترة الامتناع عن التأكيد السلبي.

ولنفترض أن مراجع الحسابات الأستاذ / ياسر شحاته لم يتمكن من عمل الإستفسارات الكافية والفحص التحليلي بشأن فحص القوائم المالية المرحلية لشركة الياسمين التجارية في 2006/3/31 بسبب القيود الجوهرية التي فرضتها الإدارة فإن تقرير مراجع الحسابات يظهر في هذه الحالة على الصورة التالية :

#### الفقرة التمهيدية

" تم تكليفى بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة الياسمين التجارية المتمثلة في قائمة المركز المالى في 2006/3/31، وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هي مسئولية إدارة الشركة.

#### الفقرة التوضيحية قبل فقرة الامتناع عن إعطاء التأكيد السلبى

" لم نتمكن من عمل الإستفسارات الكافية وإجراءات الفحص التحليلي بشأن فحص القوائم المالية المذكورة بسبب القيود الجوهرية التي فرضتها الإدارة ".

#### فقرة الامتناع عن التأكيد السلبى

" وبناءً على ما أشرنا إليه في الفقرة السابقة لم نستطع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية للشركة عن الفترة المنتهية في 2006/3/31 في حاجة لعمل تعديلات جوهرية عليها لكي تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

أى أنه في حالة الامتناع عن التأكيد السلبى لا يذكر مراجع الحسابات في الفقرة التمهيدية كلمة " قمنا بإجراء فحص بل يذكر بدلاً منها " تم تكليفى بإجراء فحص " ولا يذكر في الفقرة التمهيدية أيضاً أن مسئولية مراجع الحسابات تنحصر في إصدار تقرير عن هذه القوائم في ضوء فحصه لها، ولا يحتوى تقرير الفحص في هذه الحالة على فقرة النطاق.

أى أنه في حالة وجود قيود على نطاق الفحص أو وجود أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بسبب حدوث تغييرات جوهرية في هذا الهيكل عن العام الماضى، فإن مراجع الحسابات قد يتحفظ على التأكيد

السلبي، أو يمتنع عن التأكيد السلبي حسب جوهرية تلك القيود، أما في حالة وجود خروج عن معايير المحاسبة المصرية أو الدولية أو أن هناك إفصاح غير ملائم في القوائم المالية المرحلية فإنه قد يتحفظ على التأكيد السلبي أو يبدي تأكيد سلبي معاكس.

ونلخص فيما يلي أسباب إعطاء تأكيد سلبي غير نظيف (بدائل التأكيد السلبي).

الأسباب	التحفظ	معاكس	إمتناع
1- قيود على نطاق الفحص.	غير جوهرية		جوهرية
2- أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بسبب حدوث تغييرات جوهرية فيه عن العام السابق.	غير جوهرية		جوهرية
3- خروج عن المبادئ المحاسبية.	غير جوهرية	جوهرية	
4- الإفصاح غير ملائم.	غير جوهرية	جوهرية	

وتكون فقرات تقرير الفحص في كل حالة من حالات بدائل التأكيد السلبي على النحو التالي:

فقرات تقرير الفحص	نظيف	متحفظ أو معاكس	إمتناع
1- فقرة إفتتاحية	✓	✓	✓ (٠)
2- فقرة النطاق.	✓	✓	---
3- الفقرة توضيحية.	---	✓	✓
4- فقرة نتائج الفحص.	✓	✓	✓ (٠٠)

ونعرض فيما يلي نموذج يتضمن تأكيد سلبي متحفظ كما ورد في معايير المراجعة المصرية لعدم التمشي مع معايير المحاسبة المصرية بصورة غير جوهرية (المعيار المصري رقم 240 بشأن الفحص المحدود).

(\*) تبدأ الفقرة التمهيدية في حالة الإمتناع عن إعطاء تأكيد سلبي بكلمة تم تكليفي بإجراء فحص مع عدم ذكر أن مسئولية مراجع الحسابات تقتصر في إصدار تقرير عن هذه القوائم في ضوء فحصه له.

(\*\*) تسمى فقرة الإمتناع عن التأكيد السلبي.

## تقرير الفحص المحدود إلى .....

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة ..... وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هي مسئولية إدارة الشركة، وتنحصر مسئوليتنا في إصدار تقرير عن هذه القوائم في ضوء فحصنا المحدود لها.

تم فحصنا وفقاً لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئول الشركة، وهي بهذه الصورة أضيق نطاقاً من إجراءات المراجعة التي تجرى طبقاً لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأي على القوائم المالية.

وفقاً للمعلومات التي حصلنا عليها من الإدارة فإن المخزون قد تم عرضه في القوائم المالية بالتكلفة والتي تزيد عن صافي القيمة الإستردادية، ويظهر حساب الإدارة لقيمة المخزون والتي قمنا بمراجعتها أنه إذا تم تقييمه بالتكلفة أو بصافي القيمة الإستردادية - كما تتطلب معايير المحاسبة المصرية - يترتب على ذلك تخفيض رصيد المخزون بمبلغ ..... جنيه مصري كما يترتب عليه أيضاً تخفيض صافي الدخل وحقوق المساهمين بمبلغ ..... جنيه مصري.

وبناءً على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة

..... عن الفترة المنتهية في .....

وفيما عدا تأثير تضخيم رصيد المخزون المذكور في الفقرة السابقة فلم يتبين لنا وجود أي تعديلات هامة أو مؤثرة يتعين إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

المراجع .. ..

التاريخ .. ..

العنوان .. ..

ونعرض فيما يلي نموذج يتضمن تأكيد سلبي معاكس بسبب عدم التمشي بصورة جوهرية مع معايير المحاسبة المصرية وذلك كما ورد في معايير المراجعة المصرية (المعيار المصرى رقم 240 بشأن الفحص المحدود).

#### تقرير الفحص المحدود إلى .. . . .

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة

المتمثلة في قائمة المركز المالي في ..... وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هي مسئولية إدارة الشركة، وتختصر مسئوليتنا في إصدار تقرير عن هذه القوائم في ضوء فحصنا المحدود لها.

تم فحصنا وفقاً لمعيار المراجعة المصرى الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكيد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولى الشركة، وهى بهذه الصورة أضيق نطاقاً من إجراءات المراجعة التى تجرى طبقاً لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأى على القوائم المالية وبالتالي فإننا لا نبدي مثل هذا الرأى.

قررت الجمعية العامة للشركة فى تاريخ / / تصفية الشركة، ومع هذا فقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة على أساس أن الشركة مستمرة.

وبناءً على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة ..... عن الفترة المنتهية فى ..... وبسبب التأثير الشامل على القوائم المالية للأمر المذكور فى الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعبر بوضوح - فى كل جوانبها الهامة - بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

التاريخ ..... المراجع .....  
العنوان ..... . . . . .

## الفصل السابع

### مراجعة القوائم المالية المختصرة والمعلومات المالية القطاعية والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية

يختص هذا الفصل بمناقشة مشاكل مراجعة القوائم المالية المختصرة، والمعلومات المالية القطاعية، والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومعايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000 وكذلك الإصدارات المهنية الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA .

#### 1- مراجعة القوائم المالية المختصرة

يتناول هذا الجزء بيان ماهية القوائم المالية المختصرة، وأهميتها، وأهداف مراجعتها، وتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المختصرة وذلك على النحو التالي :

##### 1/1- ماهية القوائم المالية المختصرة وأهميتها

القوائم المالية المختصرة أو المختصرة هي عبارة عن قوائم مالية سنوية أو مرحلية مشتقة من القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وقد تزايد طلب سوق الأوراق المالية على المعلومات التي تقدمها القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، ولذلك ألزمت لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC الشركات التي تتداول أوراقها المالية بالبورصة بنشر قوائم مالية ملخصة بجانب القوائم المالية الكاملة، وتكون التفاصيل في القوائم المالية المختصرة أقل بكثير من القوائم المالية الكاملة، وتحقق القوائم المالية المختصرة العديد من المنافع لمستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية وذلك نظراً لسهولة وبساطة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم الملخصة، وبالتالي تحقيق أقصى منفعة لمستخدمي القوائم المالية من إستخدام تلك القوائم وتوفير لهم الكثير من الوقت والجهد والتكلفة المرتبطة بقراءة وفهم القوائم المالية الكاملة.

ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية المختصرة توفر معلومات مركزة وتعالج الإسهاب وكثرة المعلومات التي تتمتع بها القوائم المالية السنوية، وبالتالي فهي تشجع مستخدمي القوائم المالية على قراءتها بسهولة وبسرعة نظراً لما تحتويه من معلومات واضحة ومركزة وقابلة للفهم بسرعة، ويجب أن يكون لتلك القوائم المختصرة عنوان يميزها عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها والتي استخرجت منها تلك القوائم المختصرة. وعادة يكون هذا العنوان ( القوائم المالية المختصرة لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية في .../.../... )

ويجب أن يكون هناك إتساق بين القوائم الكاملة والقوائم المالية المختصرة بمعنى أنه إذا اشتملت القوائم المالية السنوية على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية أو غيرها من القوائم، فإنه لا بد وأن تتضمن القوائم المالية المختصرة على تلك القوائم.

وقد يعترض البعض على إعداد المنشأة لقوائم مالية مختصرة على أساس أن الإدارة قد تقوم بإعداد تلك القوائم لإظهار النواحي الجيدة، وإخفاء نواحي الضعف، علاوة على أنها تقدم معلومات غير تفصيلية ولكن يمكن الرد على ذلك بأن القوائم المالية الكاملة والتي اشتقت منها تلك القوائم المختصرة تظل متاحة لمن يرغب في معرفة المزيد من المعلومات التفصيلية.

#### 2/1- مراجعة القوائم المالية المختصرة وأهدافها

عند قيام مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية المختصرة يجب أن يشتمل خطاب تكليف مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية الكاملة على مراجعة القوائم المالية المختصرة المشتقة منها أيضاً، على أن يتضمن رده في حالة قبوله التكليف على تحديد الهدف من مراجعة القوائم المالية المختصرة.

وتهدف عملية مراجعة القوائم المالية المختصرة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مدى إمكانية اعتماد مستخدمى القوائم المالية المختصرة على المعلومات الواردة فيها.

- التحقق من وجود اتساق أو اتفاق بين القوائم المالية المختصرة والقوائم المالية الكاملة التى تم مراجعتها والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة والتأكيد على وجود ارتباط بينهما.

وعند قيام مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية المختصرة يجب أن يركز على مفهوم الأهمية النسبية *Materiality* ومدى إفصاح القوائم المالية المختصرة على العناصر الهامة الواردة فى القوائم المالية الأساسية الواردة فى القوائم المالية الأساسية، وأن يتأكد من استخدام أساس واحد للتبويب، ومن تطابق النواحي الشكلية للإفصاح فى القوائم المالية المختصرة والقوائم المالية الكاملة، بالإضافة إلى التأكد من ضرورة الإفصاح عن أهم الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المختصرة والتى تتماشى مع مفهوم الأهمية النسبية.

### 3/1- تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المختصرة

تعرضت معايير المراجعة الدولية<sup>(1)</sup> والمصرية لتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المختصرة، ووفقاً لتلك المعايير يجب على مراجع الحسابات أن لا يصدر تقريراً عن القوائم المالية المختصرة ما لم يكن قد سبق له إبداء رأى عن القوائم المالية الأساسية التى تم استخراج القوائم المالية المختصرة منها. ويجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية المختصرة العناصر الأساسية التالية :

أ- عنوان التقرير : " تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية المختصرة"، وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المصرية معيار المراجعة المصرى رقم (220). وإن كان من الأفضل أن يكون عنوان هذا التقرير " تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة القوائم المالية المختصرة".

(1) IFAC, ISA, NO 800, (1994).

ب- الموجه لهم التقرير لم تحدد معايير المراجعة المصرية لمن يوجه لهم التقرير؟ ولكن يجب أن يوجه التقرير إلى مساهمي الشركة أساساً وإلى مجلس الإدارة.

ج- فقرات التقرير.

يحتوى التقرير على ثلاثة فقرات وهى بالترتيب على النحو التالى :

ج/1 - الفقرة الافتتاحية (فقرة المقدمة)

تحتوى الفقرة التمهيدية على إشارة مراجع الحسابات إلى أنه قد قام بمراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركة والتي استخرجت منها القوائم المختصرة محل المراجعة وأن مراجعته للقوائم السنوية قد تم وفقاً لمعايير المراجعة المصرية أو الدولية، مع ضرورة الإشارة إلى نوع الرأى فى تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة وإذا كان الرأى غير نظيف يذكر الأسباب، مع تحديد تاريخ إعداده لتقرير مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة.

ج/2- فقرة الرأى

ويشير مراجع الحسابات فى هذه الفقرة إلى مدى إتفاق أو تمشى القوائم المالية المختصرة فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة التى تم مراجعتها والتي اشتقت منها القوائم المالية المختصرة محل المراجعة.

ج/3- فقرة لفت الإنتباه

وتشير تلك الفقرة إلى أنه للحصول على فهم أشمل وأعم للقوائم المالية وللأداء المالى للشركة، وكذلك لنطاق أعمال المراجعة يجب الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة وتقرير مراجع الحسابات عنها.

د- تاريخ التقرير وتوقيع مراجع الحسابات وعنوانه

وفيما يلى نموذج تقرير بدون تحفظ عن مراجعة القوائم المالية المختصرة فى حالة إبداء رأى غير متحفظ على القوائم المالية الأساسية أو الكاملة كما ورد فى معايير المراجعة المصرية (معيان المراجعة المصرى رقم 220) عن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.

مثال لتقرير بدون تحفظ عن قوائم مالية مختصرة

تقرير مراقب الحسابات إلى .....

راجعنا القوائم المالية لشركة . . . . . عن السنة المالية المنتهية في / / والتي استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة، وذلك طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية. وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ ..... فقد أبدينا رأياً غير متحفظ بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / والتي استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة تعبر بوضوح - في كل جوانبها الهامة - عن المركز المالي للشركة في / / وكذا عن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ في ضوء معايير المحاسبة المصرية.

ومن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق - ل ف جوانبها الهامة - مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / .

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالي للشركة في / / ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / وتقريرنا عليها.

توقيع مراقب الحسابات

تاريخ التقرير

عنوان مراقب الحسابات

وفيما يلي نموذج لتقرير بدون تحفظ عن مراجعة القوائم المالية المختصرة مع وجود رأى متحفظ على القوائم المالية الكاملة التى إشتقت منها القوائم المالية المختصرة وذلك كما ورد فى معايير المراجعة المصرية.

مثال لتقرير نظيف عن مراجعة قوائم مالية مختصرة يتضمن رأى متحفظ على القوائم المالية الكاملة

تقرير مراقب الحسابات إلى .....

على القوائم المالية المختصرة لشركة .....

راجعنا القوائم المالية لشركة ... .. عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة، وذلك طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية. وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ ..... فقد أبدينا رأياً متحفظاً بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى استخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة تعبر بوضوح - فى كل جوانبها الهامة - عن المركز المالى للشركة فى / / وكذا عن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ فيما عدا - تضخم بند المخزون بمبلغ .....

ومن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق - فى كل جوانبها الهامة - مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / . والتى أبدينا رأياً متحفظاً عليها.

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالى للشركة فى / / ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / وتقريرنا عليها.

توقيع مراقب الحسابات

تاريخ التقرير

عنوان مراقب الحسابات

يتضح مما سبق ما يلي :

أ- تقدم القوائم المالية المختصرة تفاصيل أقل من القوائم المالية السنوية، لذلك فإنه يجب أن يتم تنبيه القارئ إلى أنه للحصول على تفهم أفضل للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها يتعين أن تقرأ القوائم المالية المختصرة مع آخر قوائم مالية تمت مراجعتها والتي تتضمن كافة الإيضاحات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المستخدم وذلك من خلال تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المختصرة.

ب- لا تتضمن القوائم المالية المختصرة كافة المعلومات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المتبع في إعداد القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها ( معايير المحاسبة المصرية أو الدولية ) وعليه لا يجوز لمراجع الحسابات أن يستخدم في تقريره عبارة مثل " تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة " عند إبداء رأيه على القوائم المالية المختصرة.

ج- في حالة إصدار مراجع الحسابات لتقرير متحفظ عن مراجعة القوائم المالية السنوية لأي سبب فإنه يجب أن يشير مراجع الحسابات إلى ذلك التحفظ في تقريره عن مراجعة القوائم المالية المختصرة مع ذكر سبب التحفظ.

د- في حالة إصدار مراجع الحسابات لتقرير يتضمن رأي معاكس عن مراجعة القوائم المالية السنوية لأي سبب، فإن مراجع الحسابات يجب أن يشير إلى أنه قد أبدى رأياً عكسياً على القوائم المالية الكاملة مع ذكر سبب ذلك.

هـ- في حالة ما إذا تبين لمراجع الحسابات أن القوائم المالية المختصرة لا تتفق في بعض جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة والتي اشتقت منها القوائم المالية المختصرة فإنه يجب أن يضيف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يبين فيها أسباب ذلك.

فعلى سبيل المثال إذا تبين لمراجع الحسابات أن قائمة الدخل المختصرة لم تفصح عن إيرادات النشاط بصورة مستقلة عن الإيرادات غير العادية التى لا ترتبط بالنشاط فإنه فى هذه الحالة يضيف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى على الصورة التالية.

" إتضح لنا عدم إتفاق الإفصاح فى قائمة الدخل المختصرة عن الإفصاح فى قائمة الدخل الكاملة فيما يتعلق بالإفصاح عن إيرادات النشاط بصورة مستقلة عن الإيرادات غير العادية التى لا ترتبط بالنشاط ". وتظهر فقرة الرأى بعد ذلك على الصورة التالية :

" فيما عدا ما ورد فى الفقرة السابقة فمن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية فى / / ."

و- فى حالة ما إذا تبين لمراجع الحسابات أن القوائم المالية المختصرة لا تتفق فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة والتى اشتقت منها القوائم المالية المختصرة فإنه يجب أن يضاف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يبين فيها أسباب ذلك، ثم يبدى رأى معاكس فى فقرة الرأى بأن ينكر أنه بناءً على ما ورد فى الفقرة التوضيحية فإن القوائم المالية المختصرة المرفقة لا تتفق فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية فى / /

ز- يمتنع مراجع الحسابات عن إبداء الرأى فى القوائم المالية المختصرة طالما إمتنع عن إبداء الرأى فى القوائم المالية الأساسية التى اشتقت منها القوائم المالية الكاملة.

ح- قد يرى البعض أن إشارة مراجع الحسابات فى تقريره عن مراجعة القوائم المالية المختصرة إلى ضرورة الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة وتقرير مراجع الحسابات عنها لفهم أشمل وأعم لتلك القوائم قد يفقد القوائم المالية لأهميتها، ويقتل من أهمية تقرير المراجعة عنها.

إلا أنه يمكن القول أن تلك الإشارة الغرض منها التأكيد على أن القوائم المالية الكاملة وتقرير المراجعة عليها تظل متاحة لمن يرغب في معرفة المزيد من المعلومات التفصيلية.

ط- قد يبدى مراجع الحسابات رأى نظيف في تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية ويبدى رأى غير نظيف (متحفظ أو معاكس) في تقريره عن مراجعة القوائم المالية المختصرة، والعكس صحيح وذلك نظراً لاختلاف الهدف من مراجعة القوائم المالية السنوية (إبداء الرأى فى مدى صدق وعدالة القوائم المالية فى التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالى)، عن الهدف من مراجعة القوائم المالية المختصرة (بيان مدى تمشى القوائم المالية المختصرة فى كافة جوانبها الهامة مع القوائم المالية الكاملة التى إشتقت منها القوائم المالية المختصرة).

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للشركة أن تقوم بإعداد قوائم مالية مرحلية مختصرة وفى هذه الحالة يقوم مراجع حسابات الشركة بإجراء فحص محدود للقوائم المالية المرحلية المختصرة.

ويهدف مراجع الحسابات من قيامه بفحص القوائم المالية المرحلية المختصرة إلى إبداء رأيه فى مدى إتفاق القوائم المالية المرحلية المختصرة فى كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية المرحلية الكاملة والتى سبق له فحصها.

ويحتوى تقرير فحص القوائم المالية المرحلية المختصرة على العناصر التالية :

1- عنوان التقرير

" تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية المختصرة ".

2- الجهة الموجهة لها التقرير

لا تختلف الجهة الموجه لها التقرير عن الجهة الموجه لها تقرير

فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة وهى مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين أو البورصة أو هيئة سوق المال.

### 3- فقرات التقرير

#### أ- فقرة إفتتاحية :

يشير فيها مراجع الحسابات إلى أنه قد سبق له إجراء فحص محدود للقوائم المالية المرحلية الكاملة للشركة والتي اشتقت منها القوائم المالية المرحلية المختصرة وأن يحدد تاريخ تقريره عن الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية الكاملة. وأن يوضح نتيجة الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية الكاملة أو نوع التأكيد السلبي في تقريره عن فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة وإذا كان التأكيد السلبي غير نظيف يذكر السبب.

#### ب- فقرة الرأي :

ويشير فيها مراجع الحسابات إلى مدى إتفاق القوائم المالية المرحلية المختصرة في كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية المرحلية الكاملة التي سبق فحصها.

#### ج- فقرة لفت الإنتباه :

وتشير تلك الفقرة إلى أنه لأغراض الحصول على فهم أشمل للقوائم المالية المرحلية يجب الرجوع إلى القوائم المالية المرحلية الكاملة وتقرير الفحص المحدود عليها.

وفيما يلي نموذج لتقرير مراجع الحسابات المستقل عن فحص القوائم المالية المرحلية المختصرة.

تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية المختصرة

في 2007/3/31 لشركة "الياسمين" التجارية (ش.م.م)

السادة / .....

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية المرحلية لشركة "الياسمين" التجارية (شركة مساهمة مصرية) والمتمثلة في قائمة المركز المالي في 2007/3/31 وقائمة الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة من 2007/1/1 حتى 2007/3/31، والتي استخرجت منها القوائم المالية المرحلية المختصرة وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المصرية أو الدولية وقد أصدرنا نتيجة هذا الفحص تقريرنا في 2007/4/30 والذي تضمن أنه لم يتبين لنا وجود أي تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغي إجرائها على القوائم المالية المرحلية والتي استخرجت منها القوائم المالية المرحلية المرفقة لكي تتفق مع معايير المحاسبة المصرية أو الدولية.

وفي ضوء فحصنا للقوائم المالية المرحلية المختصرة فقد تبين لنا أنها تتفق في كل جوانبها الهامة مع القوائم المالية المرحلية الكاملة.

ومن أجل الحصول على فهم أشمل وأعم للمركز المالي للشركة في 2007/3/31 وكذلك نتيجة نشاط الشركة وحركة التدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن الفترة من 2007/1/1 حتى 2007/3/31 وكذلك نطاق أعمال الفحص فإن الأمر يقتضي الرجوع إلى القوائم المالية المرحلية الكاملة للشركة وتقرير فحصنا لها.

مراجع الحسابات  
ياسر شحاته

الإسكندرية في 2007/5/4

س.م.م .....م

ومن ناحية أخرى لا يمكن لمراجع الحسابات أن يقوم بفحص القوائم المالية المرحلية المختصرة للشركة ما لم يتم فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة، وكذلك لا يمكن لمراجع الحسابات إصدار تقرير عن فحص القوائم المالية المرحلية المختصرة في حالة إمتناعه عن إعطاء تأكيد سلبي عن القوائم المالية المرحلية الكاملة.

## 2- مراجعة المعلومات المالية القطاعية

يتناول هذا الجزء بيان ماهية المعلومات المالية القطاعية وأهميتها، وأهداف مراجعتها، وتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة المعلومات المالية القطاعية وذلك على النحو التالي :

### 1/2- ماهية المعلومات المالية القطاعية وأهميتها

تتطلب معايير المحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>(1)</sup> ضرورة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية القطاعية. وتشمل تلك المعلومات القطاعية معلومات عن عمليات المشروع في صناعة ما، وعمليات المشروع مع بعض الجهات الخارجية، والصادرات والمبيعات المحلية وأهم عملاء المشروع. ويعرف القطاع داخل الشركة بأنه أحد مكوناتها مثل الفرع أو القسم أو مجموعة من العملاء، يمكن تمييز أو فصل أصوله ونتائج عملياته وأنشطته بطريقة عملية لأغراض إعداد القوائم المالية للشركة.

ويطلب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات القطاعية ضرورة فصل بعض العناصر الهامة في القوائم المالية للمنشأة مثل إيرادات القطاع وإهلاك القطاع ونتيجة نشاط القطاع والأصول المستخدمة في كل قطاع على حدة، ويتم التعبير عن ذلك بمبالغ نقدية أو كنسبة مئوية.

ويحتاج مستخدموا القوائم المالية للمعلومات القطاعية لأغراض عديدة أهمها تحليل وفهم القوائم المالية ككل، وتقييم الأداء القطاعي والعام للمنشأة في الماضي والحاضر وإجراء توقعات مستقبلية لهذه الأداء.

ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن المعلومات القطاعية له أهمية بالنسبة لإدارة المشروع المسئولة على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوزيعها على القطاعات والإستخدامات البديلة وذلك لمحاولة جذب الإستثمارات في قطاع معين من قطاعات المشروع، ولتوصيل معلومات للمساهمين الحاليين والمستثمرين المحتملين عن كفاءة الإدارة في قطاعات

(1) FASB No. 14, (1976)

معينة مثل قطاع التصدير. ويمكن أيضاً لمستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية الاعتماد على المعلومات المالية القطاعية في عقد مقارنات مفيدة بين العديد من الشركات لإتخاذ قرار بالإستثمار في قطاع معين.

## 2/2- مراجعة المعلومات المالية القطاعية وأهدافها

تتطلب الإصدارات المهنية <sup>(1)</sup> في مجال المراجعة ضرورة قيام مراجع الحسابات بمراجعة المعلومات المالية القطاعية للتحقق من مدى ملاءمة الإفصاح عن المعلومات القطاعية من ناحية، ومراجعتها من حيث علاقتها بالقوائم المالية السنوية محل المراجعة ككل من ناحية أخرى، وعلى مراجع الحسابات أن يحدد لمستخدمي القوائم المالية مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات القطاعية إنطلاقاً من مدى إتفاقها مع القوائم المالية للمنشأة ككل. وتستمد عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية أهميتها من أهمية مراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة. حيث أن مراجع الحسابات سيقوم بمراجعة المعلومات المالية القطاعية في إطار عملية مراجعة القوائم المالية للمنشأة، بمعنى أنه لن يقوم بإعداد تقرير منفصل عن عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية لإبداء الرأي الفني المحايد.

ويتم مراجعة المعلومات المالية القطاعية حتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها، وزيادة الثقة فيها لأغراض إتخاذ القرارات الإستثمارية.

ومن ناحية أخرى فإن مراجعة المعلومات المالية القطاعية وإعداد تقرير عن نتيجة تلك المراجعة يساعد البنوك على إتخاذ قرار بمنح الإئتمان لتمويل التوسعات في بعض القطاعات، كما تهتم الشركات القابضة بمراجعة المعلومات المالية القطاعية للشركات التابعة، وذلك لأغراض الرقابة وتقييم الأداء المالي والإقتصادي لتلك الشركات.

(1) AICPA. SAS NO 21 (1977)

AICP, SAS NO 32 (1980)

ويجب على مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة المعلومات المالية القطاعية في سياق مراجعته للقوائم المالية السنوية أن يأخذ في الاعتبار طبيعة نشاط المنشأة، والصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، وعدد قطاعاتها وأسس تمييزها والهيكل التنظيمي للمنشأة، مع ضرورة الأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية للمعلومات القطاعية وذلك حتى يتمكن من تحديد مدى وتوقيت وطبيعة إجراءات مراجعة المعلومات المالية القطاعية في سياق مراجعته للقوائم المالية السنوية للمنشأة ككل، ويتم تحديد الأهمية النسبية للمعلومات القطاعية إستناداً إلى الحجم النسبي للمعلومات القطاعية بالنسبة للمعلومات التي تخص المنشأة ككل.

وتتطلب عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية ضرورة قيام مراجع الحسابات بالعديد من الإجراءات التحليلية والإستفسارات المتعلقة بتلك المعلومات القطاعية وتتضمن تلك الإجراءات ما يلي :

أ- الإستفسار عن كيفية تحديد قطاعات المنشآت، وكيفية قياس إيرادات ومصرفات كل قطاع، وكيفية تمييز أصول كل قطاع.

ب- الإستفسار عن كيفية فصل القوائم المالية للمنشأة إلى معلومات مالية قطاعية، وكذلك الإستفسار عن كيفية تخصيص المصاريف العامة بين القطاعات المختلفة للمنشأة لبيان مدى الإلتزام بمتطلبات الإفصاح في هذا الشأن، ومدى ملائمة طرق التخصيص المستخدمة.

ج- الإستفسار عن أسس المحاسبة عن التحويلات بين القطاعات المختلفة للمنشأة.

د- مقارنة المعلومات المالية القطاعية عن العام الحالي مع المعلومات المالية القطاعية عن العام السابق وكذلك مع المعلومات القطاعية التقديرية عن العام الحالي بهدف تجديد العلاقات والعناصر غير العادية والإستفسار عنها.

هـ- تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية القطاعية قد تم عرضها باتساق مع مدار الفترات المحاسبية، وكذلك التأكد من سلامة الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية.

و- تقييم مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية وذلك وفقاً للقوانين واللوائح السارية، ومتطلبات بعض الجهات الرقابية مثل الشركات القابضة أو الهيئة العامة لسوق المال أو البنك المركزي. مما سبق يتضح أن مراجعة المعلومات المالية القطاعية تهدف إلى ما يلي :

- تحديد مدى ملائمة الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية من خلال إعداد القوائم المالية للمنشأة ككل وبما يتماشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

- تحديد مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية القطاعية ومدى إتفاقها مع القوائم المالية للمنشأة ككل.

- تحديد ما إذا كانت هناك تحريفات جوهرية في المعلومات المالية القطاعية أدت إلى وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة ككل وبالتالي التأثير على الرأي الفني المحايد في القوائم المالية السنوية للمنشأة ككل.

### 3/2 - تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة المعلومات المالية القطاعية

سبق أن ذكرنا أن مراجع الحسابات لن يقوم بإعداد تقرير منفصل عن مراجعة المعلومات المالية القطاعية وذلك لإبداء الرأي الفني المحايد في تلك المعلومات، حيث يغطي تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة ككل رأي مراجع الحسابات في المعلومات المالية القطاعية، ولكننا سنبين في الجزء التالي أثر مراجعة المعلومات المالية القطاعية على تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة ككل وذلك على النحو التالي :

أ- عدم وجود أى تحريفات فى المعلومات المالية القطاعية  
إذا أسفرت نتيجة عملية مراجعة القوائم المالية القطاعية إلى عدم وجود أى تحريفات فى المعلومات المالية القطاعية، وأن تلك المعلومات تعبر بصدق فى كل الأمور الجوهرية عن العمليات القطاعية، أو أن هناك تحريف غير جوهري فى المعلومات المالية القطاعية لا يؤثر على القوائم المالية للمنشأة ككل، فإن مراجع الحسابات لن يشير فى تقريره النمطى المختصر عن مراجعة القوائم المالية السنوية إلى تلك المعلومات المالية القطاعية فى أى فقرة من فقرات التقرير.

ب- وجود تحريف جوهري فى المعلومات المالية القطاعية  
إذا أسفرت نتيجة عملية مراجعة القوائم المالية القطاعية إلى وجود تحريف جوهري فى تلك المعلومات فى علاقتها بالقوائم المالية السنوية للمنشأة ككل، فإن مراجع الحسابات يجب أن يبدى رأياً متحفظاً أو معاكساً حسب حكمه المهني فى تقريره السنوى النمطى المختصر عن مراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة ككل، وفى هذه الحالة لن يختلف تقرير مراجع الحسابات النمطى المختصر فيما عدا أنه يجب أن يتضمن تقرير المراجعة على فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يشير فيها إلى تلك التحريفات.  
مثال

يقوم مراجع الحسابات الأستاذ / ياسر شحاته بمراجعة حسابات شركة الياسمين الصناعية لإنتاج الملابس الجاهزة (ش.م.م) وقد تبين له أن الشركة لديها مصنعين، المصنع الأول للإنتاج الذى يباع محلياً، والمصنع الثانى للإنتاج المخصص للتصدير. وتبين لمراجع الحسابات من خلال مراجعته لحسابات الشركة أن مصاريف إهلاك آلات الشركة وقيمتها 1200000 جنيه تم تحميلها بالكامل على المصنع الأول المخصص للإنتاج والبيع المحلى (إيضاح رقم 9) رغم إمكانية تحديد نصيب المصنع الثانى المخصص للإنتاج بغرض التصدير منها، والتي قدرت بمبلغ 800000 جنيه ولم تقم الإدارة بتصويب هذا الخطأ.

يتضح من ذلك أن هناك مبالغة في أرباح المصنع الثانى المخصص للإنتاج بغرض التصدير بمبلغ 800000 جنيه نتيجة عدم أخذ إهلاك الآلات فى الاعتبار.

وفى هذه الحالة يقوم مراجع الحسابات بإصدار تقرير متحفظ عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة ككل نظراً لأن هناك تحريف جوهري فى علاقة المعلومات المالية القطاعية بالقوائم المالية للشركة ككل، وفى هذه الحالة يضيف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى كما يلى :

" تبين من الإيضاح رقم (9) أن مصروف إهلاك آلات الشركة وقيمتة 1200000 جنيه قد تم تحميله بالكامل على القطاع المحلى رغم أن ما يخص القطاع المحلى منها 400000 جنيه، ويخص قطاع التصدير 800000 جنيه، وقد أدى ذلك إلى تخفيض أرباح القطاع المحلى بمبلغ 800000 جنيه وزيادة أرباح قطاع التصدير بنفس المبلغ ."

وتظهر فقرة الرأى على النحو التالى :

" وفيما عدا ما يتعلق بالآثار الناتجة عن عدم تخصيص إهلاك آلات الشركة بين قطاع الإنتاج للبيع المحلى وقطاع الإنتاج بغرض التصدير كما أشرنا إلى ذلك فى الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية المذكورة سابقا مع الإيضاحات المتمة لها ( يتم ذكر القوائم المالية محل المراجعة فى الفقرة الستمهيدية لتقرير مراجع الحسابات ) تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى ..... عن نتيجة نشاطها وتدفقاتها المالية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ( أو الدولية ) ذات العلاقة ."

جـ- عدم كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية

إذا تبين لمراجع الحسابات عدم الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية والذي يرى مراجع الحسابات ضرورة الإفصاح عنها، أو أن هناك إفصاح غير كافى عن تلك المعلومات، فطية أن يقوم بتعديل تقريره السنوى

النمطى المختصر عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة ككل وذلك بأن يبدى رأياً متحفظاً عن القوائم المالية للشركة ككل مع إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يشير فيها إلى عدم كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية، أو إلى عدم وجود إفصاح عن تلك المعلومات والذي يرى مراجع الحسابات ضرورة الإفصاح عنها، إنطلاقاً من أن عملية مراجعة القوائم المالية للمنشأة ككل تتضمن تقييم سلامة العرض والإفصاح فى القوائم المالية بصفة عامة.

فعلى سبيل المثال إذا تبين لمراجع حسابات شركة الياسمين الصناعية لإنتاج الملابس الجاهزة أن القوائم المالية للشركة فى 2005/12/31 لا تتضمن إفصاح عن المعلومات المالية للقطاع المحلى وقطاع التصدير، والتي يرى مراجع الحسابات ضرورة الإفصاح عنها فإنه فى هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات أن يقوم بإصدار تقرير متحفظ عن القوائم المالية السنوية للشركة ككل نظراً لعدم وجود إفصاح عن المعلومات المالية القطاعية ويتطلب ذلك إضافة فقرة توضيحية للتقرير وذلك قبل فقرة الرأى كما يلى :

" لم تفصح الشركة عن المعلومات المالية القطاعية عن السنة المالية المنتهية فى 2005/12/31 ومن رأينا أنه كان يجب على إدارة الشركة الإفصاح عن وجود قطاعين أحدهما للإنتاج بغرض البيع المحلى والآخر بغرض التصدير، وهذا الإفصاح يتمشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقد أدى عدم الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية إلى عدم سلامة العرض والإفصاح فى القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى 2005/12/31.

وتظهر فقرة الرأى بعد الفقرة التوضيحية على الصورة التالية :

" فيما عدا ما ورد فى الفقرة السابقة عن عدم الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية فمن رأينا أن القوائم المالية المذكورة سابقاً مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى 2005/12/31 وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة

المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية  
(أو الدولية) وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

ء- وجود قيود على نطاق عملية مراجعة المعلومات المالية القطاعية  
قد تفرض إدارة الشركة العديد من القيود على نطاق عملية مراجعة  
المعلومات المالية القطاعية بصورة لا تمكن مراجع الحسابات من التحقق من  
المعلومات المالية القطاعية بالقدر الكافى أو الإطلاع على السجلات القطاعية،  
وقد لا ترد الإدارة على إستفسارات مراجع الحسابات بخصوص المعلومات  
المالية القطاعية. وفى بعض الأحيان قد لا يتمكن مراجع الحسابات من  
مراجعة القوائم المالية القطاعية بسبب وجود بعض القطاعات الجغرافية فى  
بعض المناطق النائية.

ويجب على مراجع الحسابات فى حالة وجود قيود على نطاق عملية  
مراجعة المعلومات المالية القطاعية أن يعدل من تقريره النمطى المختصر عن  
مراجعة القوائم المالية السنوية، وذلك بأن يضيف إلى فقرة النطاق إشارة إلى  
أن عملية المراجعة لا تتضمن مراجعة المعلومات المالية القطاعية. ثم يضيف  
فقرة توضيحية قبل فقرة الرأى يشير فيها إلى وجود قيود على نطاق عملية  
مراجعة المعلومات المالية القطاعية لم تمكنه من إجراء مراجعة لتلك  
المعلومات. ويبدى بعد ذلك رأى متحفظ فى فقرة الرأى.

وبافتراض أن مراجع حسابات شركة الياسمين الصناعية لإنتاج  
الملابس الجاهزة لم يتمكن من مراجعة قطاع الإنتاج بغرض التصدير بسبب  
وجود قيود فرضتها الإدارة على نطاق عملية مراجعة تلك المعلومات.  
فى هذه الحالة يتم إضافة ما يلى إلى فقرة النطاق :

" لا تشتمل مراجعة القوائم المالية للشركة مراجعة المعلومات المالية  
الخاصة بقطاع الإنتاج بغرض التصدير ". وتظل باقى فقرة النطاق كما هى.  
وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى كما يلى :

" لم نتمكن من مراجعة المعلومات المالية القطاعية الخاصة بقطاع  
الإنتاج بغرض التصدير بسبب ..... ( يذكر الأسباب ) .

وتظهر فقرة الرأى على النحو التالى :

" فيما عدا ما تم الإشارة إليه فى الفقرة السابقة بشأن عدم مراجعة معلومات قطاع الإنتاج بغرض التصدير، فإن القوائم المالية المذكورة سابقاً تعبر بصدق فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى 2005/12/31 وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (أو الدولية) وفى ضوء القوانين واللوائح ذات العلاقة.

### 3- مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها

تناولت معايير المراجعة الدولية<sup>(1)</sup> ومعايير المراجعة المصرية (المعيار المصرى رقم 210) وكذلك الإصدارات المهنية الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبة القانونيين الأمريكيين<sup>(2)</sup> عملية مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها.

وسنتناول فى هذا الجزء ماهية المعلومات المرافقة للقوائم المالية وأهميتها، والفرق بينها وبين الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ولعملية مراجعة المعلومات المرافقة للقوائم المالية وأهميتها وأهدافها، وأخيراً التعرض لتقرير مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية وذلك على النحو التالى :

#### 1/3- ماهية المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها، وأهميتها

تصدر المنشأة عادة كتيباً سنوياً يتضمن قوائمها المالية التى تم مراجعتها مع تقرير مراجع الحسابات عليها، ويشار إلى هذا الكتيب عادة بالتقرير السنوى Annual Report " وقد تدرج المنشأة فى هذا الكتيب - إما تطبيقاً للقانون أو بحكم العرف - معلومات أخرى مالية وغير مالية، وتسمى هذه المعلومات (المعلومات الأخرى المرافقة).

وكأمثلة على هذه المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، الملخصات المالية أو الأمور المالية الهامة مثل صافى الربح وعائد السهم

(1) IFAC . ISA. NO , 720 (1994).

(2) AICPA . SAS, NO , 52 (1988).

وإجمالي الأجور مقارنة بالأعوام السابقة، وكذلك بيانات عن العمالة من ناحية العدد والنوعية والمزايا النقدية والعينية والخدمات الصحية والاجتماعية التي تقدم لهم، وكذلك بيانات عن النفقات الرأسمالية المخططة لأغراض التوسعات الإنتاجية، وبعض المؤشرات أو النسب المالية الهامة، وحصة الشركة من السوق وأسماء المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، أو التطور التاريخي للتعويضات في شركات التأمين، أو احتياطي الخام أو البترول في شركات التعدين أو البترول، أي أن الغرض من تلك المعلومات الأخرى المرافقة هو إعطاء تحليلات إضافية لأداء الشركة.

وتتشابه المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية مع الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي يتم إعدادها وفقاً لأحكام القانون في أن كلاهما تعده الإدارة وترفقه بالقوائم المالية ويتضمنه الكتيب السنوي للشركة، وكلاهما يتم تقديمه لمستخدمي القوائم المالية.

وتختلف المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية عن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية في أن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تكون ذات طبيعة مالية في حين أن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية تكون ذات طبيعة مالية وغير مالية، كما أن الشركات ملزمة بإعداد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بحكم القانون (ملحق رقم 2 بالقانون رقم 95 لسنة 1992 بإصدار سوق رأس المال ولائحته التنفيذية). في حين أنه ليس هناك إلزام على الشركات بالإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

ومن ناحية أخرى فإن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تدخل ضمن نطاق عملية المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات، حيث يجب أن يقوم مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، والتي تعتبر جزءاً متمم ومكمل للقوائم المالية محل المراجعة، في حين أن مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية قد تكون غير ملزمة لمراجع

الحسابات إلا فيما يتعلق بالتحقق من مدى تمشي تلك المعلومات مع المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى فإن تلك المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية لها أهمية كبيرة في مساعدة مستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية على ترشيد قراراتهم لما تحتويه من معطيات هامة عن العمالة ومؤشرات الأداء والعديد من المؤشرات المالية، ومعلومات عن اتجاهات التطور في نشاط المنشأة وإستثماراتها المخططة، وكذلك معلومات عن المديرين ومجلس الإدارة والذين قد يكونوا ذو كفاءة فنية وإدارية نادرة، ولهم سمعة طيبة.

### 2/3- أهمية مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية وأهدافها

. تتمثل أهمية مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية الذي تم مراجعتها في إنها تزيد من ثقة ودرجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية في تلك المعلومات، وبالتالي فإن مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية يساعد إدارة الشركة في طرحها لأوراق مالية جديدة (أسهم أو سندات) وذلك من خلال إضفاء الثقة على محتويات نشرة الاكتتاب من المعلومات مما يؤدي إلى ثقة المستخدمين الممثلين في تلك المعلومات.

ومن ناحية أخرى فإن مراجعة تلك المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية يؤدي إلى زيادة الثقة بصفة عامة في محتويات كتيب التقرير السنوي التي تصدره المنشأة عادة، ويدعم من إمكانية اعتماد البنوك على تلك المعلومات في إتخاذ قراراتهم بمنح القروض أو المشاركة في تمويل بعض الأنشطة أو المشروعات الإستثمارية.

ويستحدد هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية بإفتراض أن مسئولية مراجع الحسابات تنحصر في المعلومات الواردة في تقريره، وبالتالي فإن مراجع الحسابات ليست عليه أية مسئولية في تحديد مدى دقة وسلامة عرض المعلومات الأخرى المرافقة، وعلى الرغم من ذلك فإنه يجب على مراجع الحسابات دراسة تلك المعلومات لأغراض تحديد مدى تمشي أو إتساق تلك

المعلومات الأخرى المرافقة مع القوائم المالية التي راجعها وذلك لتحديد أية اختلافات هامة بين تلك المعلومات الأخرى المرافقة وبين القوائم المالية التي قام بمراجعتها، وعندما تتعارض المعلومات الأخرى المرافقة مع المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تم مراجعتها فإن هذا التعارض يؤدي إلى الشك في الاستنتاجات التي توصل إليها مراجع الحسابات من أدلة المراجعة التي سبق الحصول عليها، ويحتمل أيضاً الشك في الأساس الذي بنى عليه مراجع الحسابات رأيه الفني في القوائم المالية السنوية.

ولاشك أن مصداقية القوائم المالية التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها قد تتأثر بالتعارض الذي قد ينواجد بين تلك القوائم المالية والمعلومات الأخرى المرافقة، سواء كان هناك إلزام قانوني أو تعاقدى على مراجع الحسابات بمراجعة تلك المعلومات المرافقة وإعداد تقرير عنها أم لا.

### 3/3 - مشاكل التقرير عن مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية

بصرف النظر عن وجود إلزام قانوني أو تعاقدى بمراجعة المعلومات الأخرى المرافقة فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يتأكد من تمشي أو إتساق المعلومات الأخرى المرافقة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها. وإذا تبين لمراجع الحسابات عند دراسته للمعلومات الأخرى المرافقة وجود اختلاف هام بينها وبين ما ورد في القوائم المالية، فعليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى المرافقة هي التي يجب تعديلها، وقد يصل مراجع الحسابات إلى الحالات التالية :

#### 1/3/3- ضرورة تعديل القوائم المالية :

إذا توصل مراجع الحسابات إلى ضرورة تعديل القوائم المالية التي قام بمراجعتها ورفضت إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل، يجب على مراجع الحسابات في هذه الحالة إبداء رأي متحفظ أو رأي عكسي في تقريره حسب الأحوال. ويجب أن يشتمل تقريره في هذه الحالة على فقرة توضيحية قبل فقرة الرأي يشير فيها إلى ذلك.

وكمثال على ذلك نفترض أن شركة الياسمين لتجارة أجهزة التليفون المحمول ( شركة مساهمة مصرية ) كلفت الأستاذ / ياسر شحاته بمراجعة حسابات الشركة عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 واتضح له من خلال إجراءات مراجعة القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 أن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية تضمنت بيع 8500 جهاز نوكيا، وأن هناك زيادة 10% في مرتبات العاملين بالشركة خلال عام 2005 عن العام السابق، وتبين لمراجع الحسابات أن تلك المعلومات الأخرى المرافقة صحيحة ولا تتسق مع القوائم المالية التي قام بمراجعتها، وطلب من إدارة الشركة تعديل القوائم المالية لكي تتماشى مع المعلومات الأخرى المرافقة، ورفضت إدارة الشركة ذلك، ويرى وفقاً لحكمه المهني أنه لا يحتاج إلى إبداء رأي معاكس على القوائم المالية السنوية، ففي هذه الحالة سيبدى رأي متحفظ، وستظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأي كما يلي :

" تم مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية لأغراض مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة بغرض إبداء الرأي فيها. وتبين عدم إتساق المعلومات المتعلقة بمبيعات أجهزة التليفون المحمول ماركة نوكيا وكذلك الزيادة في المرتبات مع القوائم المالية محل المراجعة وكان يجب تعديل القوائم المالية لتتماشى مع تلك المعلومات الأخرى المرافقة ".  
وتظهر فقرة الرأي في هذه الحالة كما يلي :

" فيما عدا تأثير تعديل القوائم المالية لتتماشى مع المعلومات الأخرى المرافقة كما أشرنا في الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية المذكورة تعبر بصدق في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في 2005/12/31 وعن نتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ( أو الدولية ) وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة ".  
2/3/3- ضرورة تعديل المعلومات الأخرى المرافقة :

إذا توصل مراجع الحسابات إلى ضرورة تعديل المعلومات الأخرى المرافقة وترفض، إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل، يجب على مراجع الحسابات

إما أن يصدر تقريراً متحفظاً يتضمن فقرة توضيحية بعد فقرة النطاق وقبل فقرة  
الرأى يبين فيها هذا الاختلاف، أو قد يتخذ إجراءات أخرى مثل الإسحاب من  
المهمة وتوقف تلك الإجراءات الأخرى التى يتخذها مراجع الحسابات على  
الظروف المحيطة بكل حالة وطبيعة الأهمية النسبية لهذا الاختلاف.

3/3/3- حالة وجود تحريفات جوهرية فى المعلومات الأخرى المرافقة  
والتي لا ترتبط بأمور مدرجة فى القوائم المالية محل المراجعة :

عند دراسة مراجع الحسابات للمعلومات الأخرى المرافقة بغرض التأكد  
من وجود إتساق بينها وبين القوائم المالية، قد يكتشف وجود تحريفات جوهرية  
للحقائق الواردة فى تلك المعلومات، ويعنى ذلك أن تلك المعلومات أو عرضها قد  
تم بصورة غير صحيحة ولن يتأثر تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم  
المالية السنوية فى هذه الحالة على أساس أن هذه المعلومات غير مرتبطة بأمور  
مدرجة فى القوائم المالية التى قام بمراجعتها وأبدى الرأى فيها.

ويجب على مراجع الحسابات فى هذه الحالة مناقشة هذا الأمر مع  
الإدارة وإذا ظل معتقداً بأن هناك تحريف واضح للحقائق فى تلك المعلومات  
المرافقة يجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تستشير طرفاً آخر متخصصاً،  
وأن يأخذ فى الاعتبار ما يقدمه من مشورة. أما إذا تأكد من وجود التحريفات  
الجوهرية فى المعلومات الأخرى المرافقة وترفض الإدارة تصحيحها،  
فيجب عليه دراسة إتخاذ إجراء آخر مناسب مثل إخطار المسؤولين عن  
المنشأة كتابة عن قلق مراجع الحسابات بشأن تلك المعلومات الأخرى  
المرافقة للقوائم المالية.

فعلى سبيل المثال إذا أفصحت شركة الياسمين لتجارة السيارات ضمن  
المعلومات الأخرى المرافقة أن نصيبها من مبيعات السوق من السيارات  
90% ويعتقد مراجع الحسابات بأن هناك تحريف واضح للحقائق فى تلك  
المطومة وطلب من الإدارة إستشارة طرف آخر وليكن إحدى جهات الرقابة أو  
أحد الخبراء والذى أكد وجود هذا التحريف ورفضت الإدارة تصحيح هذه  
المعلومات. فإن مراجع الحسابات يجب أن يرسل خطاب لإدارة الشركة يشير

فيسه إلى قلقه بشأن تلك المعلومات المرافقة ولن يؤثر ذلك على تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية لأن هذا التحريف يتعلق بمعلومات غير مرتبطة بأمور مدرجة في القوائم المالية محل المراجعة.

4/3/3- حالة توافر المعلومات المرافقة الأخرى بعد تاريخ تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية وقبل نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتها :

إذا توافرت لدى مراجع الحسابات معلومات أخرى بعد تاريخ إصداره لتقريره، وقبل نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتها. يجب عليه دراسة هذه المعلومات في أقرب فرصة ممكنة للتعرف على ما إذا كانت تحتوي على اختلافات هامة أو أوجه عدم إتساق جوهرية مع القوائم المالية التي سبق وأن أصدر تقرير مراجعة عنها، وكذلك تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات الأخرى المرافقة تحتوي على تحريفات جوهرية أم لا.

وإذا تبين لمراجع الحسابات عند دراسة للمعلومات الأخرى وجود اختلافات هامة أو أي تحريف هام للحقائق يجب عليه أن يدرس ويحدد ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى هي التي يجب تعديلها وهناك احتمالين :

الإحتمال الأول - ضرورة تعديل القوائم المالية التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها في هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات إتباع الإرشاد الواردة في معيار الأحداث اللاحقة<sup>(1)</sup>.

ووفقاً لهذا المعيار تكون إدارة الشركة مسئولة عن إبلاغ مراجع الحسابات بأي حقائق قد تظهر خلال الفترة من تاريخ تقرير مراجع الحسابات حتى تاريخ نشر القوائم المالية، وتؤثر على القوائم المالية.

وإذا علم مراجع الحسابات بتلك الحقائق بعد تاريخ إعداده لتقرير المراجعة وقبل تاريخ نشر القوائم المالية وتبين له ضرورة تعديل القوائم المالية وقامت الإدارة بتعديل القوائم المالية فإنه سيقوم بأداء الإجراءات اللازمة لمراجعة القوائم المالية الجديدة وإعداد تقرير مراجعة جديد على القوائم المالية الجديدة.

(1) IFAC NO. 560 ( 1994)

أما في عدم موافقة إدارة الشركة على تعديل القوائم المالية، وكان مراجع الحسابات قد أعد تقرير المراجعة ولكنه لم يسلمه بعد للشركة فإنه يجب أن يعد تقرير جديد مؤرخاً بتاريخ لاحق لاعتماد القوائم المالية الجديدة، يبدى فيه رأياً متحفظاً أو معاكساً حسب الأحوال.

أما إذا كان مراجع الحسابات قد سلم تقرير المراجعة للشركة فطية أن يخطر المسؤولين عن الشركة ولجنة المراجعة بضرورة عدم نشر القوائم المالية وتقرير المراجعة، وإذا استجابت إدارة الشركة وقامت بتعديل القوائم فإنه سيقوم بأداء الإجراءات اللازمة لمراجعة القوائم المالية الجديدة. ومن ثم إعادة إصدار تقرير مراجعة جديد مؤرخاً بتاريخ لاحق لاعتماد القوائم المالية الجديدة، أما إذا لم تستجب الإدارة ولم تقم بتعديل القوائم المالية وقامت بنشر القوائم المالية كما هي بدون تعديل مرفقاً بها تقرير المراجعة فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يعد تقريراً جديداً يتضمن رأياً متحفظاً أو معاكساً حسب الأحوال ويقوم بتلاوته في الجمعية العامة للشركة على أساس أن أن مسؤولية مراجع الحسابات عما ورد في تقريره تتحدد من تاريخ تلاوة تقريره على المساهمين في الجمعية العامة للشركة، وفي نفس الوقت يجب على مراجع الحسابات أن يتخذ الإجراءات اللازمة لمنع الغير من الاعتماد على تقريره القديم الذي قامت إدارة الشركة بنشره، وتتوقف تلك الإجراءات على حقوق مراجع الحسابات وإلتزاماته القانونية وتوصيات محاميه.

#### الإحتمال الثاني ضرورة تعديل المعلومات الأخرى المرافقة

إذا توصل مراجع الحسابات إلى ضرورة تعديل المعلومات الأخرى المرافقة ووافقت إدارة الشركة على ذلك، فإنه يجب أن يقوم بالإجراءات الضرورية في مثل هذه الظروف، وقد تتضمن هذه الإجراءات فحص الخطوات التي إتخذتها الإدارة للتأكد من أن الأفراد الذين تسلموا القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير مراجع الحسابات عنها والمعلومات الأخرى المرافقة لها، قد قامت الإدارة بإخطارهم بالتعديل الذي حدث في المعلومات الأخرى المرافقة.

أما في حالة رفض الإدارة إجراء تعديل اللازم على المعلومات الأخرى المرافقة، فيجب على مراجع الحسابات إتخاذ الإجراءات المناسبة مثل إخطار المسؤولين عن إدارة الشركة كتابة عن قلقه بشأن المعلومات الأخرى المرافقة والتي كان يجب تعديلها.

5/3/3- حالة توافر المعلومات المرافقة الأخرى بعد تاريخ تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية وبعد نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتها :

لا توجد على مراجع الحسابات أى مسئولية للقيام بأية إستفسارات أو إجراءات مراجعة جديدة بالنسبة للأحداث المكتشفة بعد نشر القوائم المالية، أما إذا كانت هذه الأحداث ستؤثر على تقريره، لو كان قد علم بها قبل ذلك، فإنه يجب أن يقوم بمناقشة ذلك مع الإدارة ويطلب تعديل القوائم المالية ومرفقاتها، ويقوم بإعداد تقرير مراجعة جديد يتضمن فقرة خاصة حول موضوع التعديل وأسبابه، مع الإشارة إلى القوائم المالية الصادرة سابقاً، وتقريره المرفق بها، وأن يؤرخ هذا التقرير بتاريخ لاحق لتاريخ تعديل القوائم المالية ومرفقاتها، وأن يتأكد بعد ذلك من قيام الإدارة بإعلام أى جهة من الجهات التى استلمت القوائم المالية الصادرة سابقاً وتقرير المراجعة عنها بأن هناك قوائم مالية جديدة معدلة وتقرير مراجعة جديد.

وفي حالة عدم قيام الإدارة بإتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقاً مع تقرير مراجع الحسابات المرفق بها، بالتعديل الذى تم على القوائم المالية، وتقرير المراجع الجديد، فإنه على مراجع الحسابات إبلاغ الإدارة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع اعتماد الطرف الثالث على تقريره مستقبلاً، وذلك بناءً على مسئولياته وحقوقه وإلتزاماته القانونية وتوصيات محاميه.

وفي حالة قرب صدور القوائم المالية للفترة التالية، فقد لا يكون هناك حاجة لتعديل القوائم المالية بالأحداث المكتشفة بعد نشر القوائم المالية للفترة السابقة، بشرط الإفصاح عن ذلك فى القوائم المالية ومرفقاتها للفترة الجديدة بشكل مناسب.

## الفصل الثامن

### مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

يتناول هذا الفصل مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة من ناحية طبيعتها وأنواعها ومتطلبات عملية المراجعة وكيفية التقرير عنها وذلك من منظور معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وكذلك معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم 625 لسنة 2000 والإصدارات المهنية الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA وذلك على النحو التالي :

#### 1- طبيعة عمليات المراجعة ذات الأغراض الخاصة

تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة باختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة، وعلى مراجع الحسابات أن يتأكد من وجود اتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد وشكل ومحتويات التقرير الذي سيتم إصداره وذلك قبل بدء مراجع الحسابات في تنفيذ المهمة.

ويجب على مراجع الحسابات عند التخطيط لأعمال المراجعة ذات الأغراض الخاصة أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات التي سيعد تقريره عنها، ومعرفة من هم مستخدمو هذه المعلومات، ولتفادي احتمال استخدام تقرير المراجع في أغراض لم يكن مخصصا من أجلها، يجب على مراجع الحسابات أن يذكر في صلب التقرير الغرض من إعدادة، وكذلك وجود أي حظر على توزيعه أو استخدامه.

لا تسرى عمليات المراجعة ذات الأغراض الخاصة على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية. ويتعين على مراجع الحسابات دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية

المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه، ويجب أن يتضمن تقرير المراجعة رأياً واضحاً ومكتوباً لمراجع الحسابات.

وعندما تكون المعلومات التي يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقريره عنها قد أعدت وفقاً لشروط اتفاقية ما - يكون على المراجع أن يأخذ في اعتباره التفسيرات الهامة التي تبنتها الإدارة لتلك الشروط عند إعداد هذه المعلومات، وتعتبر هذه التفسيرات هامة في حالة ما إذا كان تبنى تفسير آخر معقول سيؤدي لظهور اختلاف جوهري في المعلومات المالية، ويجب على مراجع الحسابات أن يتأكد من أنه قد تم الإفصاح الكافي عن التفسيرات الهامة لإتفاقية ما والتي تم في ضوئها إعداد المعلومات المالية، ويكون من الملائم أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى الإيضاح المدرج ضمن المعلومات المالية والذي يصف هذه التفسيرات.

وتتشابه إجراءات تنفيذ أعمال المراجعة ذات الأغراض الخاصة بدرجة كبيرة مع إجراءات تنفيذ أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، كما أنه يمكن لمراجع الحسابات أداء إجراءات المراجعة على أساس إختباري في أعمال المراجعة ذات الأغراض الخاصة.

ومن ناحية أخرى فإن مقياس الصدق المستخدم في مراجعة القوائم المالية هو نفسه المقياس المستخدم في مهمات المراجعة ذات الأغراض الخاصة، وأن أعمال المراجعة ذات الأغراض الخاصة تشتمل أيضاً على تقييم السياسات المحاسبية المطبقة والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة، وكذلك سلامة العرض والإفصاح.

وتجدر الإشارة إلى أن القول بأن القوائم المالية تعبر بصدق (عدل)<sup>(1)</sup> Fairly Represent يعنى أن المبادئ المحاسبية المطبقة تلقى القبول العام، وإنها ملائمة لظروف الممارسة المحاسبية المالية، بالإضافة إلى استخدام مراجع الحسابات لحكمه الشخصي لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية ومرفقاتها تفصح عن كل الأمور الجوهرية التي تؤثر في إمكانية استخدامها،

(1) AICPA, SAS No 69 (1992)

وما إذا كانت المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها بصورة ملائمة، وما إذا كانت هذه القوائم تعكس العمليات والأحداث الإقتصادية للمنشأة محل المراجعة بصورة تعبر عن مركزها المالي ونتيجة أعمالها وغيرها من الأمور المالية للمنشأة محل المراجعة بصورة سليمة.

وتجدر الإشارة إلى أن كلمة " المراجع " المستخدمة في معايير المراجعة المصرية تعنى الشخص الذى يتحمل المسؤولية النهائية عن اعتماد التقرير الذى يقدمه المراجع عن الخدمة المهنية المقدمة سواء كانت مراجعة القوائم المالية أو الخدمات ذات الصلة بها، وعند الإشارة إلى مراجعة القوائم المالية فإن كلمة " مرجع " تشير إلى " مراقب الحسابات " ، أما عند الإشارة إلى الخدمات الأخرى ذات الصلة بالمراجعة فإن كلمة " مراجع " لا تعنى بالضرورة أن من يقوم بتقديم تلك الخدمات هو " مراقب الحسابات " .

## 2- تقارير المراجعة عن المهمات ذات الأغراض الخاصة

تناولت الإصدارات المهنية الدولية<sup>(1)</sup> والأمريكية<sup>(2)</sup> المصرية (معيار المراجعة المصرى رقم 220) تقارير المراجعة ذات الأغراض الخاصة. ويجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات (غير المتحفظ) حول مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة على العناصر الأساسية التالية طبقاً للإصدارات الدولية.

- أ- عنوان التقرير: تقرير المراجع المستقل عن مراجعة ( يذكر الغرض).
- ب- الجهة التى يوجه إليها التقرير (الجهة التى كلفت مراجع الحسابات).
- ج- الفقرة التمهيدية (الإفتتاحية) وتتضمن تحديد المعلومات المالية التى تم مراجعتها، وتحديد مسؤولية الإدارة ومسؤولية مراجع الحسابات.
- د- فقرة النطاق وهى الفقرة التى تصف طبيعة عملية المراجعة، وتتضمن الإشارة إلى معايير المراجعة (الدولية أو الوطنية) المستخدمة فى مراجعة المهام ذات الأغراض الخاصة ووصف العمل الذى قام به مراجع الحسابات.

(1) IFAC, ISA, NO. 800, (1994)

(2) AICPA, SAS, No, 62, (1989)

هـ- فقرة الرأى والتي تتضمن إبداء مراجع الحسابات لرأيه فى المعلومات المالية التى قام بمراجعتها.

و- تاريخ التقرير، وعنوان، وتوقيع مراجع الحسابات.

ويفضل توحيد شكل ومحتوى تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، لأن ذلك يساعد على زيادة تفهم القارئ للتقرير، ولأنه فى بعض الحالات قد تطلب بعض الجهات الحكومية من مراجع الحسابات مراجعة بعض المعلومات المالية وإصدار تقرير عنها وفقاً لنموذج محدد لا يتفق مع الإصدارات الدولية، وفى هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات دراسة هذا النموذج وإجراءات التعديلات اللازمة عليه حتى يتمشى مع تلك الإصدارات أو إرفاق تقرير منفصل.

وقد أوردت معايير المراجعة الدولية والمصرية أمثلة عن تقارير المراجعة المتعلقة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة على النحو التالى :

1/2 - التقرير عن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية أو الدولية

يتم عادة إعداد وعرض القوائم المالية سنوياً لتلبية إحتياجات عدد متنوع من مستخدمي القوائم المالية. ويعتمد كثير من مستخدمي القوائم المالية على البيانات الواردة بها كمصدر أساسى للمعلومات وذلك لأنه من غير المتاح لهم الحصول على معلومات إضافية أخرى لتلبية إحتياجاتهم الخاصة. لذلك فمن المطلوب إعداد القوائم المالية طبقاً لأحد أو خليط من :

(أ) معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 والمعدلة بالقرار 354 لسنة 2002.

(ب) معايير المحاسبة الدولية.

(ج) أى إطار محاسبى آخر شامل يصدر من جهة رقابية مصمم لإعداد تقارير مالية على أن يتم الإفصاح عن هذا الإطار فى القوائم المالية مثل الإطار المكمل للنظام المحاسبى والموحد الصادر بقرار السيد / رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم 2644 لسنة 1996.

يتكون الإطار المحاسبى الشامل من مجموعة من القواعد المستخدمة فى إعداد القوائم المالية والتي تسرى على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيد إستخدامها، وقد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة بما يتفق مع إطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة الدولية أو المصرية ( والمشار إليه فيما بعد بالإطار المحاسبى الشامل الآخر )، ولا تعتبر مجموعة القواعد المحاسبية التى تعد وفقاً لرغبات شخصية بمثابة إطار محاسبى شامل، وقد يتضمن الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية بخلاف معايير المحاسبة المصرية أو الدولية على ما يلى :

(أ) القواعد التى تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبى عن الدخل.

(ب) إستخدام الأساس النقدى للمحاسبة.

(ج) قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية.

وينبغى أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية وفقاً لإطار محاسبى شامل آخر عبارة توضح الإطار المحاسبى المستخدم. أو أن تتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التى يفصح عن هذه المعلومات وذلك قبل فقرة الرأى. وينبغى أن يذكر فى فقرة الرأى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها - فى كل جوانبها الهامة - بما يتفق مع الإطار المحاسبى المعين. ويجب على مراجع الحسابات أن يراعى ما إذا كان عنوان القوائم المالية أو أحد الإيضاحات الخاصة المرفق بها يوضح للقارئ أن هذه القوائم لم يتم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية.

وعلى سبيل المثال فإن القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس ضريبى يمكن أن تعنون " قائمة الإيرادات والمصروفات - وفقاً للأساس الضريبى " والقوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدى يمكن أن يكون عنوانها " قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية " . وفى حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل آخر غير معنونة على النحو الملائم أو إذا لم يتم الإفصاح عن الأساس المحاسبى بدرجة كافية، يجب على المراجع إصدار تقرير برأى معدل ( رأى متحفظ أو معاكس ) بما يتناسب مع الموقف.

وبافتراض قيام مراجع الحسابات بمراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة الياسمين التجارية عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31، والتي تم إعدادها باستخدام الأساس النقدي وهو إطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية أو الدولية. في هذه الحالة سيظهر تقرير مراجع الحسابات على الصورة التالية :

أ- عنوان التقرير : " تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية " .

ب- الجهة التي يوجه إليها التقرير : السادة / مساهمي شركة الياسمين (شركة مساهمة مصرية).

ج- الفقرة التمهيدية ( الفقرة الافتتاحية أو فقرة المقدمة ) :

راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات لشركة الياسمين عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2006 وهذه القائمة مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القائمة في ضوء مراجعتنا لها.

د- فقرة النطاق :

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية أو الدولية وفي ضوء القوانين واللوائح السارية، وتتطلب معايير المراجعة المصرية أو الدولية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القائمة المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقائمة المالية، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القائمة المالية، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذه القائمة المالية.

هـ- تحديد الإطار المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية :

إن سياسة الشركة هي إعداد القائمة المالية المرفقة على أساس المقبوضات والمدفوعات النقدية، وفقاً لهذا الأساس يتم تحقق الإيراد عند تحصيله وليس عند إكتسابه وكذلك يتم تحقق المصروف عند سداذه وليس عند إستحقاقه.

و- فقرة الرأي :

ومن رأينا أن القائمة المرفقة تعبر بصدق في كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة خلال السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2006 طبقاً لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح في الإيضاح رقم ( .. ) .

ز- تاريخ التقرير وعنوان وتوقيع مراجع الحسابات :

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة إبداء مراجع الحسابات لرأي متحفظ في تقريره بسبب إختلافه مع الإدارة بشأن بعض السياسات المحاسبية أو بسبب وجود قيود على نطاق أعمال المراجعة لأغراض خاصة ويرى مراجع الحسابات أن تلك القيود لا تتطلب إمتناعه عن إبداء الرأي، فإن تقرير مراجع الحسابات المتحفظ يجب أن يتضمن في هذه الحالة فقرة توضيحية سابقة على فقرة الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ في الرأي، وسيتم تعديل فقرة الرأي لتبدأ بعبارة " فيما عدا الآثار المترتبة على ما ورد في الفقرة السابقة "، ويظل باقي التقرير كما هو في حالة الرأي النظيف (غير المتحفظ).

وبإفتراض أن مراجع الحسابات لم يستطع مراجعة العمليات النقدية لفرع جرجا ويرى وفقاً لحكمه الشخصي وللأهمية النسبية لعمليات فرع جرجا أنه سيحتفظ في تقريره في هذه الحالة سيقوم بإضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي كما يلي :

" لم نستطع القيام بإجراءات المراجعة للعمليات النقدية لفرع جرجا ."

وتظهر فقرة الرأي على الصورة التالية :

" فيما عدا الآثار التي قد ترتب على عدم مراجعة العمليات النقدية لقرع جرجا، والواردة في الفقرة السابقة فإن القائمة المرفقة بغير صدق في كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 طبقاً لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح في الإيضاح رقم ( .. ) .

أما إذا رأى مراجع الحسابات أن هناك ما يستدعي إبداء رأى معاكس بسبب أن هناك خروج جوهري عن الإطار المحاسبي الشامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية أو الدولية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب إبداء الرأى المعاكس، وتتضمن فقرة الرأى عبارة : " بناءً على ما ورد في الفقرة السابقة، فمن رأينا أن القائمة المرفقة لا تعبر في كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة عن السنة المالية المنتهية في 31/12/2006 كما هو موضح في الإيضاح رقم ( .. ) .

ومن ناحية أخرى فإنه في حالة إمتناع مراجع الحسابات عن إبداء الرأى بسبب وجود قيود جوهريّة على عمليات المراجعة بحيث لم يتمكن من القيام بإجراءات المراجعة المطلوبة، أو فقدّه لإستقلاله فإن تقرير المراجعة في هذه الحالة سيتضمن في الفقرة التمهيدية عبارة تم تكليفى بمراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية فى...../...../..... وهذه القائمة مسئولية إدارة الشركة ( أى لن يذكر كلمة راجعنا ولن يذكر عبارة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذه القائمة فى ضوء مراجعتنا لها )، ولن يتضمن تقرير المراجعة فى هذه الحالة فقرة نطاق، مع إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأى يبين فيها أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى والتي سيشير فيها إلى إمتناعه عن إبداء الرأى بسبب ما سبق شرحه فى الفقرة التوضيحية السابقة.

وسنعرض فيما يلي نموذج لتقرير غير متحفظ عن مراجعة قوائم مالية معدة وفقاً لأساس ضريبة الدخل ( القواعد التي تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبي ).

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة القوائم المالية المعدة  
وفقاً لأساس ضريبة الدخل

السادة / .....

راجعنا القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس ضريبة الدخل لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2006 وهذه القوائم مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم في ضوء مراجعتنا لها.

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية (أو الدولية) وفي ضوء القوانين السارية، وتتطلب معايير المراجعة المصرية (أو الدولية) تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية.

كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً لسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بصدق في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 2005 وعن إيراداتها ومصروفاتها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً للأساس المحاسبي المستخدم لأغراض ضريبة الدخل كما هو موضح في الإيضاح رقم ( .. ).

توقيع مراجع الحسابات

الإسكندرية في 2007/3/25

وبالتأكيد يمكن أن يتضمن التقرير السابق إبداء رأي متحفظ

أو معاكس أو امتناع عن إبداء الرأي على نحو ما سبق وأن بينا.

2/2- التقرير عن مراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية (و جزء من القوائم المالية قد يطلب من مراجع الحسابات أن يصدر تقريراً موضحاً به رأيه عن أحد أو بعض مكونات القوائم المالية، مثل حسابات العملاء، أو حسابات المخزون، أو حساب مكافأة لأحد العاملين أو حساب مخصص ضريبة الدخل. وتجدر الإشارة إلى أن مراجعة بعض البنود أو المفردات التي لا تشتمل عليها القوائم المالية مثل عدد العاملين والخطط الاستثمارية المستقبلية ونصيب الشركة من السوق تعتبر معلومات أخرى مرافقة للقوائم المالية والتي يتم مراجعتها وفقاً لما سبق عرضه.

ويقوم مراجع الحسابات بمهمة مراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية أو جزء منها بإعتباره مراجعاً لحسابات المنشأة أو قد يقوم بها كمهمة منفصلة، وتساعد عملية مراجعة بند أو أكثر من بنود القوائم المالية مستخذي القرارات ومستخدمى القوائم المالية خاصة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية على زيادة ثقتهم ودرجة اعتمادهم على المعلومات التي توفرها تلك البنود، ولا يؤدي هذا النوع من المهام إلى إصدار تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن ثم فإن مراجع الحسابات يصدر تقريره متضمناً رأيه فقط عما إذا كان العنصر الذي تمت مراجعته قد تم إعداده - فى جميع جوانبه الهامة - بما يتفق مع الإطار المحاسبى الموضح.

وتوجد علاقات مترابطة بين العديد من بنود القوائم المالية، وعلى سبيل المثال - المبيعات وأرصدة حسابات العملاء، المخزون وحسابات الموردين، وعليه فعند إعداد تقرير عن مراجعة أحد بنود القوائم المالية قد لا يستطيع مراجع الحسابات أحياناً أن يأخذ البند فى عزلة عن بنود أخرى بالقوائم المالية، ويتعين عليه أن يفحص معلومات مالية أخرى، ومن ثم فإنه على مراجع الحسابات عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ فى اعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التي سيتم إبداء الرأى عنها.

ويتعين على مراجع الحسابات أن يأخذ في اعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذي سيتم إعداد التقرير عنه، فعلى سبيل المثال فإن رصيد حساب معين يوفر أساساً أقل لقياس الأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية إذا أخذت كوحدة واحدة، ومن ثم فإن نطاق فحص مراجع الحسابات سيكون أكبر مما لو كان قد تم مراجعة نفس البند في إطار إعداد تقرير عن القوائم المالية بالكامل.

ويجب على مراجع الحسابات إعلام العميل بأن تقريره عن أحد بنود القوائم المالية يجب ألا يصاحب القوائم المالية للمنشأة وذلك لتفادي الإيحاء لمستخدم التقرير بأن هذا التقرير يتعلق بالقوائم المالية بالكامل.

وينبغي أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات عن أحد بنود القوائم المالية عبارة توضح أساس المحاسبة الذي تم عرض البند وفقاً له، أو أن يشير إلى إتفاقية ما تحدد هذا الأساس ويجب أن يذكر الرأي ما إذا كان البند قد تم إعداده - في كل جوانبه الهامة - بما يتفق مع الأساس المحاسبي المشار إليه وفي ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة حيث تستهدف عملية مراجعة بند أو أكثر من القوائم المالية تحديد ما إذا كان هذا البند قد تم إعداده في جميع جوانبه الهامة بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية (أو الدولية) وفي ضوء القوانين واللوائح السارية.

وفي حالة إبداء رأى عكسى أو الامتناع عن إبداء رأى عن القوائم المالية بالكامل يمكن لمراجع الحسابات إعداد تقرير عن بعض أو أحد بنود القوائم المالية فقط في حالة ما إذا كانت هذه البنود ليست بالحجم الذى يجعلها تمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية، حيث إن إصدار تقرير عن بند يمثل جزءاً كبيراً من قوائم مالية تم إبداء رأى عكسى أو الامتناع عن إبداء رأى عنها قد يحول الانتباه عن تقرير مراجعة القوائم المالية الكاملة.

وبافتراض أن شركة الياسمين للتجارة ( شركة مساهمة مصرية ) قد طلبت من مراجع حساباتها الأستاذ / ياسر شحاته بمراجعة بيان العملاء في 2006/12/31 الذى أعدته إدارة الشركة لتقديمه إلى البنك الوطنى

بالإسكندرية للحصول على قرض لتمويل صفقة شراء أجهزة كمبيوتر جديدة وذلك بضمان أرصدة العملاء وقد تحقق مراجع الحسابات من صحة وسلامة وصدق أرصدة العملاء فى 2006/12/31.

وسيفيظهر تقرير مراجع الحسابات غير المتحفظ عن مراجعة بيان أرصدة العملاء فى 2006/12/31 على النحو التالى :

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة بيان أرصدة حسابات العملاء فى 2006/12/31 لشركة الياسمين للتجارة.

السادة/مجلس إدارة شركة الياسمين للتجارة ( شركة مساهمة مصرية )  
/ البنك الوطنى بالإسكندرية

راجعنا البيان الخاص بحسابات عملاء شركة الياسمين عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2006 وهذا البيان مسئولية الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعتنا له.

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوى على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللمتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدم به البيان، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذا البيان.

ومن رأينا أن بيان العملاء يعبر بصدق فى كل جوانبه الهامة عن أرصدة العملاء بالشركة فى 31 ديسمبر 2006 طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

الإسكندرية فى 2007/4/1 مراجع الحسابات

ياسر شحاته السيد

س.م.م 20441

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

أما في حالة إبداء مراجع الحسابات لرأى متحفظ على بيان العملاء الذي أعدته إدارة شركة الياسمين (ش.م.م) بسبب وجود قيود غير جوهرية على نطاق أعمال المراجعة، أو بسبب الإختلاف مع الإدارة على بعض السياسات المحاسبية الخاصة بتسجيل حسابات العملاء. فإنه يجب أن يضيف لتقرير المراجعة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يبين فيها سبب إبدائه لرأى متحفظ ، مع بدء فقرة الرأى بعبارة فيما عدا ويظل باقى التقرير كما سبق.

أما في حالة إبداء مراجع الحسابات لرأى معاكس على بيان العملاء الذي أعدته الإدارة بسبب وجود خروج جوهري عن معايير المحاسبة المصرية لتسجيل حسابات العملاء أو خروج عن القوانين واللوائح السارية، فإن تقرير مراجعة بيان أرصدة العملاء يجب أن يتضمن فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يبين فيها أسباب إبدائه لرأى معاكس، على أن تتضمن فقرة الرأى الإشارة إلى أنه بناءً على ما سبق شرحه في الفقرة السابقة فمن رأينا أن بيان العملاء لا يعبر بوضوح عن أرصدة العملاء بالشركة في 31 ديسمبر 2006 طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

ومن ناحية أخرى فإنه يمكن لمراجع الحسابات الإمتناع عن إبداء الرأى في بيان حسابات العملاء في 2006/12/31 والذي أعدته إدارة شركة الياسمين وذلك في حالة وجود قيود جوهرية فرضتها الإدارة على نطاق عملية المراجعة أو في حالة فقد مراجع الحسابات لاستقلاله. وفي هذه الحالة سيكون مراجع الحسابات سيكون تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة أرصدة حسابات العملاء على النحو التالى :

- فى الفقرة التمهيدية عبارة " تم تكليفى بمراجعة بيان حسابات عملاء شركة الياسمين فى 2006/12/31 وإعداد هذا البيان مسئولية الإدارة بدلاً من عبارة راجعنا البيان الخاص بحسابات عملاء شركة الياسمين فى 31/12/2006 ولا يذكر عبارة أن مسئوليته إبداء الرأى على هذا البيان فى ضوء مراجعته له.

- لا يتضمن التقرير في هذه الحالة فقرة نطاق.
  - وجود فقرة توضيحية سابقة لفقرة الامتناع عن إبداء الرأي يبين فيها مراجع الحسابات أسباب الامتناع عن إبداء الرأي في بيان حسابات العملاء في 2006/12/31.
  - فقرة الامتناع والتي يبين فيها مراجع الحسابات إمتناعه عن إبداء الرأي في بيان حسابات العملاء في 2006/12/31 بسبب ما أشار إليه في الفقرة السابقة.
- ونعرض فيما يلي أيضاً نموذج غير متحفظ عن مراجعة بيان المشاركة في الأرباح وذلك بإفتراض أن شركة الياسمين التجارية قد طلبت من مراجع الحسابات الأستاذ / ياسر شحاته مراجعة بيان عائد مشاركتها في أرباح شركة الرزق الصناعية (عائد حصتها أو إستثماراتها في شركة الرزق) بغرض تقديمه إلى بنك الإسكندرية تمهيداً للحصول على قرض بضمان تلك الحصة.

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة بيان المشاركة في الأرباح  
لشركة الياسمين عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31

السادة / بنك الإسكندرية

السادة / مجلس إدارة شركة الياسمين التجارية (ش.م.م).

راجعنا بيان المشاركة في الأرباح المرفق لشركة الياسمين عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2006، وهذا البيان مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذا البيان في ضوء مراجعتنا له.

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية (أو الدولية) وفي ضوء القوانين السارية وتتطلب معايير المراجعة المصرية (أو الدولية) تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوي على أخطاء مؤثرة، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة والتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدم البيان به، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على هذا الجدول.

ومن رأينا أن بيان المشاركة في الأرباح يعبر بصدق في كل جوانبه الهامة عن حصة شركة الياسمين التجارية في أرباح شركة الرزق عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2006 وفقاً لشروط عقود العمل بين شركة الرزق والشركة المؤرخة في 1998/3/3.

مراجع الحسابات

ياسر شحاته السيد

س.م.م 20441

الإسكندرية في 2007/4/1

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن يتضمن التقرير السابق إبداء رأي متحفظ أو معاكس أو إمتناع عن إبداء الرأي على نحو ما سبق وأن بينا.

### 3/2 - تقرير المراجعة عن مدى الالتزام بالشروط التعاقدية

قد يطلب من مراجع الحسابات أن يعد تقريراً عن مدى التزام منشأة ما ببعض الأمور الواردة في إتفاقات تعاقدية، كصكوك السندات أو إتفاقات القروض، وغالباً ما تتطلب مثل هذه الإتفاقات من المنشأة الإلتزام بمجموعة من الشروط تتعلق بأمور مثل سداد الفوائد أو الحفاظ على نسب مالية محددة مسبقاً أو وجود حظر على سداد توزيعات الأرباح أو وجود حظر على إستخدام عائد بيع ممتلكات المنشأة، وكذلك بيان مدى إلتزام المنشأة بسداد الأقساط أو الفوائد.

ويمكن لمراجع الحسابات قبول المهمة المتعلقة بإبداء الرأي عن مدى إلتزام المنشأة بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحي الإلتزام بأمور محاسبية ومالية تدخل ضمن نطاق الكفاءة المهنية له وضمن نطاق معرفته وخبرته، وفي بعض الحالات التي تقع الأمور المطلوب مراجعتها خارج نطاق خبرة مراجع الحسابات يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان في حاجة إلى الإستفادة من عمل خبير متخصص في هذه الأمور.

ويجب أن يتضمن تقرير المراجعة في هذه الحالة رأى مراجع الحسابات فيما إذا كانت المنشأة قد إلتزمت بشروط هذا الاتفاق، وهو الهدف الرئيسي من عملية مراجعة مدى الإلتزام بالشروط التعاقدية.

ولاشك أن مثل هذا التقرير سيدعم من ثقة مستخدمي القوائم المالية في قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، ويزيد من ناحية أخرى من ثقة البنوك وماتحي الائتمان في قدرة الشركة على سداد ديونها وبالشروط التعاقدية وبالتالي إتخاذ قرار منح الإئتمان للشركة.

وللتوضيح سنفترض أن بنك القاهرة باريس قد طلب من شركة الياسمين التجارية (ش.م.م) تقرير من مراجع حسابات الشركة عن مدى إلتزامها بالشروط التعاقدية لقرض البنك الوطنى بالإسكندرية والذي يبلغ قيمته 10 مليون جنيه وذلك لأغراض إتخاذ قرار بمنح قرض للشركة قيمته 15 مليون جنيه. وقد تبين لمراجع حسابات شركة الياسمين التجارية

(ش.م.م) الأستاذ / ياسر شحاته أن الشركة قد التزمت بكافة المتطلبات المحاسبية والمالية لهذا انقرض.

وفي هذه الحالة سيظهر تقرير مراجع الحسابات غير المتحفظ عن مراجعة مدى التزام شركة الياسمين (ش.م.م) بالشروط التعاقدية لقرض البنك الوطنى بالإسكندرية على النحو التالى :

تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مراجعة مدى التزام شركة الياسمين التجارية (ش.م.م) بالشروط التعاقدية مع البنك الوطنى بالإسكندرية

السادة / مجلس إدارة شركة الياسمين (ش.م.م)

السادة / بنك القاهرة - باريس

راجعنا مدى التزام شركة الياسمين التجارية (ش.م.م) بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى الفقرات من ( ) إلى ( ) من الإتفاقية المؤرخة 1999/6/4 مع البنك الوطنى بالإسكندرية.

وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ( أو الدولية ) الخاصة بمهام المراجعة المتعلقة بالالتزام بمتطلبات ما، وتتطلب معايير المراجعة تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عما إذا كانت شركة الياسمين قد التزمت بمتطلبات الفقرات المشار إليها من الإتفاقية. وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختبارى ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا. من رأينا أن الشركة كانت فى كل الجوانب الهامة، ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى فقرات الإتفاقية المشار إليها. وذلك فى 1999/6/4

مراجع الحسابات

ياسر شحاته السيد

س.م.م 20441

الإسكندرية فى 2007/3/3

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

يتضح من التقرير السابق أنه يتكون من ثلاثة فقرات وهى الفقرة التمهيدية، وفقرة النطاق، وفقرة إبداء الرأى.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن لمراجع الحسابات إبداء رأى متحفظ في تقريره عن مراجعة مدى الإلتزام بالشروط التعاقدية كما في حالة وجود قيود غير جوهرية على نطاق أعمال المراجعة، ويرى أن تلك القيود لا تتطلب امتناعه عن إبداء الرأى، وكذلك في حالة عدم إلتزام الشركة ببعض الشروط التعاقدية والتي رأى مراجع الحسابات وفقاً لأهميتها النسبية أنها لا تؤثر على إلتزامات الشركة بالشروط التعاقدية.

وفي حالة إبداء رأى متحفظ يتم إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى لشرح أسباب التحفظ فى الرأى، ويتم تعديل فقرة الرأى لتبدأ بعبارة " فيما عدا ما ورد فى الفقرة السابقة " ، ويظل باقى التقرير كما هو فى حالة الرأى غير المتحفظ.

فعلى سبيل المثال إذا تبين لمراجع الحسابات أن الفوائد المدينة المسددة على قرض البنك الوطنى بالإسكندرية عن شهر ديسمبر 2006 تقل عن الفوائد المحددة فى إتفاقية القرض بمبلغ 9400 جنيه ويرى مراجع الحسابات إنه وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية أن هذا الاختلاف لا يستدعى إبداء رأى معاكس، فى هذه الحالة تظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى على الصورة التالية :

" تبين أن الفوائد المسددة على قرض البنك الوطنى بالإسكندرية عن شهر ديسمبر 2006 تقل عن الفوائد المحددة فى إتفاقية القرض مع البنك الوطنى بمبلغ قيمته 9400 جنيه حيث بلغت الفوائد المسددة خلال شهر ديسمبر 2005 مبلغ ..... جنيه فى حين أن الفوائد المدينة المحددة عن شهر ديسمبر 2005 فى إتفاقية القرض مع البنك الوطنى تبلغ ..... جنيه.

وتظهر فقرة الرأى بعد ذلك على الصورة التالية :

" فيما عدا ما تم الإشارة إليه فى الفقرة السابقة، فمن رأينا أن الشركة كانت فى كل الجوانب الهامة ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى فقرات الإتفاقية المشار إليها " .

أما إذا رأى مراجع الحسابات عدم إلتزام شركة الياسمين بالمتطلبات المحاسبية والمالية لهذا القرض بصورة تتطلب منه إبداء رأى عكسي، فإنه لابد من إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأى يشرح فيها أسباب إبدائه لرأى عكسي، وتتضمن فقرة الرأى فى هذه الحالة الإشارة إلى أن الشركة غير ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة فى فقرات إتفاقية القرض المشار إليها .

فإذا تبين لمراجع الحسابات عدم سداد شركة الياسمين لأقساط القرض والفوائد عن شهرى نوفمبر وديسمبر 2006، فإنه يجب أن يبدى رأى معاكس وتظهر الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى على النحو التالى :

" تبين لنا عدم إلتزام شركة الياسمين بالمتطلبات المالية والمحاسبية لإتفاقية القرض مع البنك الوطنى بالإسكندرية حيث لم تقم الشركة بسداد أقساط القروض وفوائدها عن شهرى نوفمبر وديسمبر 2006 ."

وتظهر فقرة إبداء الرأى فى هذه الحالة كما يلى :

" بناءً على ما أشرنا إليه فى الفقرة السابقة فإن شركة الياسمين كانت غير ملتزمة بالمتطلبات المالية والمحاسبية الواردة فى فقرات الإتفاقية المشار إليها ."

ومن ناحية أخرى فإنه فى حالة إمتناع مراجع الحسابات عن إبداء الرأى فى مدى إلتزام الشركة بالشروط التعاقدية بسبب فرض الإدارة لقيود جوهرية على نطاق أعمال المراجعة فإن تقرير المراجعة فى هذه الحالة يتضمن ما يلى :

- الفقرة الستمهيدية تتضمن عبارة تم تكليفى بمراجعة مدى إلتزام شركة الياسمين بالمتطلبات المالية لإتفاقية القرض المؤرخة 1999/6/4 مع البنك الوطنى بالإسكندرية، وذلك بدلاً من إستخدام كلمة راجعنا.
- لا توجد فقرة نطاق.
- إضافة فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأى لشرح أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى.

- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأي والتي يشير فيها مراجع الحسابات إلى أنه نتيجة للأسباب المشار إليها في الفقرة السابقة لم يستطع إبداء الرأي في مدى إلتزام الشركة بالمتطلبات المحاسبية والمالية الواردة في فقرات إتفاقية القرض المشار إليها.

#### 4/2- تقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها

تناولت معايير ائمراجعة الدولية<sup>(1)</sup> شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها بينه وبين المنشأة أو أى طرف ثالث ذو علاقة، بهدف توفير بعض الحقائق.

ويجب على مراجع الحسابات أن يحدد الإجراءات المتفق عليها مع العميل بدقة مثل الاتفاق على القيام ببعض الإجراءات المحددة لمراجعة حسابات الموردين، وقد تتضمن تلك الإجراءات مطابقة رصيد ميزان المراجعة مع رصيد حساب الأستاذ العام ومع مجموع الأرصدة الدائنة فى الأستاذ المساعد، وكذلك مراجعة فواتير الشراء ومراجعة الشيكات المسددة ومراجعة الخصومات، وتحديد فواتير الشراء غير المسددة، وقد تقوم جهة معينة مثل هيئة الرقابة على الصادرات بالإتفاق مع مراجع الحسابات على القيام ببعض الإجراءات المتفق عليها لمراجعة مبيعات البضاعة للخارج (مبيعات التصدير) وذلك بغرض تحديد قيمة الدعم الذى سيتم سداذه للمنشأة عن مبيعات التصدير للخارج بغرض تشجيع الصادرات، وقد تتضمن تلك الإجراءات مطابقة فواتير مبيعات التصدير مع رصيد حساب مبيعات التصدير فى دفتر الأستاذ العام، وتحديد فواتير البيع للخارج غير المحصلة. وكذلك تحديد قيمة المبالغ المحصلة من عملاء الخارج، كما يمكن لأحد البنوك الإتفاق مع مراجع الحسابات على قيامه ببعض الإجراءات المتعلقة بمراجعة ما فى حالة دخول البنك كشريك مع المنشأة أو القيام بإجراءات معينة للتحقق من تسجيل منشأة ما للأرض، والتي ستدخل بها كشريك مع البنك فى تأسيس شركة جديدة.

(1) IFAC, ISA NO. 920 (1994).

ويجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى اسم الجهة الموجه إليها هذا التقرير ( عادة اسم العميل الذي إتفق مع مراجع الحسابات على إنجاز هذه المهمة ) مع تحديد المعلومات التي طبقت عليها الإجراءات المتفق عليها، وبيان أن الإجراءات المتفق عليها قد تم تنفيذها وأنه قد تم إنجازها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية المتعلقة بتكليف مراجع الحسابات بإجراءات متفق عليها. ويجب أن يوضح تقرير المراجعة في هذه الحالة الغرض من هذا التقرير، مع وصف الحقائق المكتشفة نتيجة القيام بتلك الإجراءات بصورة تفصيلية، مع توضيح أن تلك الإجراءات المتفق عليها لا تشكل عملية مراجعة أو فحص محدود، وبالتالي فإنه لن يتم إعطاء أى درجة تأكيد، حيث أن المستفيدين من التقرير هم الذين سيقومون بتقييم تلك الإجراءات وما توصل إليه مراجع الحسابات من نتائج، ويجب أن يشير مراجع الحسابات إلى أنه في حالة قيامه بإجراءات إضافية بخلاف الإجراءات المتفق عليها فإنه ربما يتم إكتشاف حقائق أخرى، مع ضرورة الإشارة إلى أن هذا التقرير يقتصر استخدامه فقط على الجهة التي إتفقت مع مراجع الحسابات على تلك المهمة.

وأخيراً يجب أن يحتوى هذا التقرير على تاريخ وعلى عنوان مراجع الحسابات وتوقيعه.

وفيما يلى نموذج لتقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها ( كشف بعض الحقائق ذات الصلة بالدائنين ) وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

## تقرير مراجع الحسابات المستقل حول الحقائق المكتشفة

## والمتعلقة بالدائنين

إلى (الجهة التي اتفقت مع المراجع .....

قمت بإنجاز الإجراءات المتفق عليها معكم والمتعلقة بحسابات الدائنين لشركة ..... في 2006/12/21 والمبينة بالمشوف المرفقة. وقد باشرت مهمتي وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. وفيما يلي ملخص لتلك الإجراءات التي تم القيام بها.

( يذكر الإجراءات التي تم القيام بها مع وصف الحقائق المكتشفة نتيجة القيام بتلك الإجراءات )

بالنظر لكون تلك الإجراءات المشار إليها لا تشكل عملية مراجعة أو فحص محدود وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو المحلية ( فإننا لم نقم بإبداء أي تأكيد على حساب الدائنين في 2006/12/31.

وفي حالة قيامنا بإجراءات إضافية فإن حقائق أخرى ربما يتم إكتشافها. إن هذا التقرير لا يستعمل لأي غرض آخر ولا يوزع على أي أطراف أخرى ويتعلق فقط بالحساب المشار إليه ولا يمتد إلى معلومات أخرى لشركة .....

التاريخ ..... توقيع مراجع الحسابات

العنوان ..... ..

ويختلف تقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها، عن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية والذي يتضمن ضرورة إبداء الرأي في ما إذا كان هذا العنصر قد تم إعداده في كل جوانبه الهامة بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية أو المصرية، في حين أن تقرير مراجع الحسابات عن إنجاز مهمة متفق عليها لا يتضمن إبداء الرأي أو إعطاء أي تأكيد، ويقتصر على وصف تلك الإجراءات وكشف الحقائق المكتشفة فقط حيث أن المستفيدين من التقرير هم الذين سيقومون بعملية التقييم ، كما أن إجراءات مراجعة عنصر معين من عناصر القوائم المالية لا يتفق عليها مع العميل بل يحددها مراجع الحسابات وفقاً لحكمه المهني، في حين أنه في حالة الإتفاق على إنجاز مهمة معينة يتم الإتفاق بالتفصيل على الإجراءات التي سيقوم بها مراجع الحسابات.

ويوضح الجدول التالي مقارنة بين تقرير المراجع عن مراجعة عنصر وتقريره عن إنجاز مهمة متفق عليها.

تقرير المراجع عن مراجعة عنصر من العنصر	تقرير المراجع عن إنجاز مهمة متفق عليها	
لا توجد (من رأينا أن.....)	لا توجد (كشف للحقائق فقط)	فترة الرأى
تتضمن إبداء رأى بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية والدولية	لا تتضمن إبداء رأى وإنما تقتصر على وصف الإجراءات وكشف الحقائق.	إبداء الرأى
عالية (تأكيد إيجابى)	لا تعطى أى تأكيد	درجة التأكيد
لا يتفق عليها بل يحددها المراجع وفق حكمه المهنى	يتم الإتفاق عليها بالتفصيل مع المراجع	إجراءات المراجعة

ومن ناحية أخرى فإن الإصدارات المهنية<sup>(1)</sup> تناولت بعض الحالات التى يتم فيها تقييد استخدام تقرير مراجع الحسابات، كما فى حالة إعداد تقرير مراجعة عن مدى التزام المنشأة ببعض الشروط التعاقدية. حيث يقتصر استخدام تقرير المراجعة على الجهة التى طلبت إعداد هذا التقرير، وكذلك فى حالة إعداد تقرير مراجعة عن إنجاز مهمة متفقة حيث يجب على مراجع الحسابات الإشارة فى تقريره على أن هذا التقرير لا يستعمل لأى غرض آخر ولا يوزع على أى أطراف أخرى غير الجهة التى إتفقت مع مراجع الحسابات على إنجاز المهمة المتفق عليها.

5/2 - تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإجراءات تنظيمية وحكومية خاصة بجانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

يتم إعداد هذا التقرير فى حالة وجود طرق ومبادئ محاسبية خاصة تفرضها بعض الجهات الحكومية على الشركات والوحدات التابعة لها،

(1) AICPA. SAS. NO. 87 (1999)

والتي تخضع لإشرافها مثل النظام المحاسبي الخاص الذي تفرضه هيئة التجارة الأمريكية على شركات السكك الحديدية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية التي تفرضها مصلحة الضرائب الأمريكية على الشركات، واللازم إتباعها في حساب الربح الضريبي الخاص بالفترة المالية المعد عنها القوائم المالية السنوية، ولا يختلف تقرير المراجعة في هذه الحالة عن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (معايير المحاسبة المصرية أو الدولية مثلاً). والسابق دراسته فيما عدا أنه يجب على مراجع الحسابات أن تشير في تقريره في مثل هذه الحالات في فقرة سابقة على فقرة الرأي إلى تلك الإجراءات التنظيمية والحكومية الخاصة، وأن يشير في فقرة الرأي إلى أن هذه القوائم تعتبر بصدق في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي في نهاية السنة المالية ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذات التاريخ في ضوء المبادئ والأسس المحاسبية الواردة عن الجهات التي قامت بإصدارها.

ومن ناحية أخرى لا تختلف بدائل الرأي وأسبابها وشكل تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإجراءات تنظيمية وحكومية خاصة بجانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (تقرير يتضمن رأى متحفظ أو رأى معاكس أو امتناع عن إبداء الرأي) عن بدائل الرأي وأسبابها وشكل تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية.

ولاشك أن لهذا التقرير أهمية خاصة في مصر، كما في حالة مراجعة شركات التأمين التي تقوم بإعداد ونشر قوائمها المالية وفقاً لأسس حددتها هيئة الرقابة والإشراف على شركات التأمين (قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر رقم 91 لسنة 1995)، وكذلك عند مراجعة البنوك، الأمر الذي يتطلب من مراجع الحسابات في مصر في مثل هذه الحالات ضرورة الإشارة في تقرير المراجعة إلى الإجراءات والقوانين التي على أساسها تم إعداد القوائم المالية مع ضرورة الإشارة في فقرة الرأي إلى أن القوائم المالية تعبر بصدق في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتيجة النشاط

والستدفقات النقدية فى ضوء تلك الإجراءات التنظيمية والقوانين المعدة على أساسها القوائم المالية بجانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

6/2- تقرير مراجع الحسابات عن الإفصاح عن المعلومات المالية فى صور أشكال أو جداول معينة

فى بعض الأحيان قد تقوم الشركات بالإفصاح عن بعض المعلومات المالية فى صورة جداول أو أشكال معينة أو رسوم بيانية، وينعكس هذا الإفصاح بالطبع على صياغة تقرير مراجع الحسابات عن تلك المعلومات. ويجب أن يحدد تقرير المراجعة فى هذه الحالة مدى صحة هذه الجداول أو الأشكال أو الرسوم البيانية، وكذلك تحديد الجهة المعد لها هذه الجداول أو الأشكال أو الرسوم البيانية.

ومن أهم الحالات التى يتم فيها استخدام مثل هذا التقرير هو طلب بعض البنوك أو مؤسسات التمويل كجهات مائحة للإئتمان من الشركات طالبة الإئتمان إعداد جداول توضح بعض النسب المالية مثل نسب التداول ونسب السيولة ونسب الربحية ومعدلات الدوران المختلفة ونسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات لمدة 10 سنوات سابقة لتاريخ التفاوض على منح القرض، وذلك لأغراض إتخاذ قرارات منح الإئتمان مع ضرورة وجود تقرير من مراجع الحسابات عن الإفصاح عن تلك المعلومات المالية التى تم إعدادها فى صورة جداول أو أشكال ورسوم بيانية.

وفى مثل هذه الحالات يجب أن يتضمن تقرير المراجعة الخاص الذى يعده مراجع الحسابات بشأن تلك الجداول والأشكال والرسوم البيانية ضرورة الإشارة إلى ما إذا كانت هذه النسب المالية قد أعدت بطريقة صحيحة، وأن تلك الجداول والأشكال والرسوم البيانية صحيحة وتعبر عن تلك النسب خلال السنوات التى تم عنها حساب تلك النسب، مع ضرورة أن يحدد تقرير المراجعة الجهة المعد لها هذه الجداول والأشكال أو الرسوم البيانية والتى تم إعدادها لخدمة إدارة المنشأة والجهة مائحة الإئتمان.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن لمراجع الحسابات أن يتحفظ في تقريره إذا تبين له عدم صحة بعض المعلومات المالية، أو عدم صحة الجداول أو الأشكال أو الرسوم البيانية في التعبير عن تلك المعلومات المالية، وكذلك في حالة وجود قيود غير جوهرية على نطاق أعمال المراجعة، وفي هذه الحالة لابد وأن يضيف لتقريره فقرة توضيحية قبل فقرة الرأي يشير فيها إلى أسباب التحفظ، على أن تتضمن فقرة الرأي عبارة " فيما عدا ما تم الإشارة إليه في الفقرة السابقة فمن رأينا أن المعلومات المالية قد أعدت بطريقة صحيحة وأن الجداول أو الأشكال والرسوم البيانية صحيحة وتعبّر عن تلك المعلومات المالية.

أما في حالة ما إذا تبين لمراجع الحسابات عدم صحة المعلومات أو عدم صحة الجداول أو الأشكال البيانية في التعبير عن تلك المعلومات المالية فإنه يجب أن يبدى رأياً عكسياً ويتطلب ذلك ضرورة إضافة فقرة توضيحية قبل فقرة الرأي يشرح فيها أسباب إبدائه لرأي عكسي على أن تتضمن فقرة الرأي الإشارة إلى أنه بناءً على ما سبق الإشارة إليه في الفقرة السابقة فمن رأينا أن المعلومات المالية قد أعدت بطريقة غير صحيحة أو أن الجداول أو الأشكال أو الرسوم البيانية غير صحيحة ولا تعبّر عن تلك المعلومات المالية.

أما في حالة وجود قيود جوهرية على نطاق أعمال مراجعة الإفصاح عن المعلومات المالية في صورة أشكال أو جداول معينة بصورة لا تمكن مراجع الحسابات من إبداء رأيه فإنه يجب أن يمتنع عن إبداء الرأي ويشتمل تقرير المراجع في هذه الحالة على ما يلي :

- الفقرة الافتتاحية ويشير فيها مراجع الحسابات إلى أن تم تكليفه بمراجعة الإفصاح عن بعض المعلومات المالية في صورة أشكال أو جداول معينة، وإن إعداد تلك المعلومات المالية والإفصاح عنها في صورة الأشكال والجداول المرفقة مسئولية إدارة الشركة. أي لن يذكر في تلك الفقرة كلمة راجعنا، وكذلك لا يشير إلى أن مسئوليته هي إبداء الرأي في مدى صحة حساب تلك المعلومات والإفصاح عنها في صورة أشكال أو جداول معينة.

- لا توجد فقرة نطاق.

- فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي للإشارة إلى أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي.

- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأي ويشير فيها مراجع الحسابات إلى إمتناعه عن إبداء الرأي في مدى صحة المعلومات المالية، ومدى صحة الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة أشكال أو جداول معينة وذلك بسبب ما سبق الإشارة إليه في الفقرة السابقة.



## الفصل التاسع

### إختبار المعلومات المالية المستقبلية

يختص هذا الفصل بدراسة ماهية المعلومات المالية المستقبلية وأهميتها وأهمية إختبارها، ومفهوم وهدف وإجراءات ومعايير إختبار المعلومات المالية المستقبلية، وتقرير مراجع الحسابات من إختبار المعلومات المالية المستقبلية وذلك من منظور معايير المراجعة الدولية الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومعايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000 (معايير المراجعة المصرية رقم 230) وكذلك معايير المراجعة الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA وذلك على النحو التالي :

#### 1- ماهية المعلومات المالية المستقبلية وأهميتها

سنعرض فى الصفحات التالية لماهية المعلومات المالية المستقبلية وأهميتها، وأهمية إختبارها وذلك على النحو التالي :

#### 1/1 - ماهية المعلومات المالية المستقبلية

يقصد " بالمعلومات المالية المستقبلية " وفقاً لمعايير المراجعة الدولية<sup>(1)</sup> والمصرية ( معيار المراجعة المصرى رقم 230 بشأن إختبار المعلومات المالية المستقبلية )، تلك المعلومات المالية المبنية على إفتراضات عن الأحداث التى قد تقع فى المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها، وهى تخضع بطبيعتها للحكم الشخصى بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصى. وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية فى صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما. وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام.

(1) IFAC, ISA . 810 , (1994).

ويقصد " بالتنبؤات " المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس إفتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها بناءً على خبرتها في الماضي ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الإفتراضات، وذلك في التاريخ الذى يتم فيه إعداد المعلومات (الإفتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات).

ويقصد " بالتقديرات المستقبلية " المعلومات المالية المستقبلية المعدة في ضوء أحد الأسس التالية :

(أ) إفتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية، ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضروري أن تحدث، وكمثال على ذلك المنشآت في مرحلة بدء التشغيل أو عند النظر في إحداث تغييرات كبرى في طبيعة العمليات، أى لا يتم بناء تلك الأحداث المستقبلية بناءً على خبرة الإدارة في الماضي.

(ب) خليط من الإفتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والإفتراضات النظرية.

وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة ( وذلك في تاريخ إعداد المعلومات ) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال.

وقد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية، أو بند أو أكثر من بنود القوائم المالية ويمكن إعدادها كأداة داخلية للإدارة للمساعدة في تقييم جدوى استثمار رأسمالى متلا أو للتوزيع على أطراف أخرى مثل نشرة الإكتتاب فى أسهم أو سندات جديدة، التى تمد المستثمرين المحتملين بمعلومات عن التوقعات المستقبلية، وكذلك التقارير المقدمة للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ قرار منح الإئتمان.

وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية فى صورة موازنات ( موازنة المشتريات وموازنة الإنتاج وموازنة المبيعات وموازنة المصاريف والموازنة النقدية )، أو فى صورة قوائم مالية تقديرية ( قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالى التقديرية وقائمة التدفقات النقدية التقديرية ).

## 2/1 - أهمية المعلومات المالية المستقبلية وأهمية إختبارها

ترجع أهمية المعلومات المالية المستقبلية إلى حاجة العديد من الأطراف لتلك المعلومات، وأهم تلك الأطراف المساهمين لحاجتهم للوقوف على مدى كفاءة الإدارة كوكيل عنهم في إدارة المشروع، والقيام بوظائفها خاصة وظيفة التخطيط، وما تتطلبه من إعداد تنبؤات مالية تعكس مقدرة الإدارة على إستكشاف المتغيرات المستقبلية التي تؤثر على مقدرة المشروع في تحقيق أهدافه.

ويحتاج المستثمرون الحاليين والمحتملين إلى المعلومات المالية المستقبلية لتقييم مدى ملائمة فرص الإستثمار المتاحة وإتخاذ قرار الإستثمار. ويطلب المحللين الماليين المعلومات المالية المستقبلية للوصول للعديد من المؤشرات المالية اللازمة للتوصية بمدى إمكانية وجدوى الإستثمار. ويتفق المقرضين والبنوك وجهات منح الإئتمان على أهمية المعلومات المالية المستقبلية في تحديد مدى مقدرة المشروع على سداد الديون وفوائدها مستقبلاً.

ويحتاج المتعاملين في سوق الأوراق المالية للعديد من المعلومات المالية المستقبلية للتنبؤ بالأرباح المتوقعة للمشروع في المستقبل وعائد السهم المتوقع، وذلك لإتخاذ قرارات الإستثمار في بورصة الأوراق المالية. وتحتاج نقابات العمال إلى المعلومات المالية المستقبلية لتحديد مدى مقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل وسداد الأجور والحوافز. ولاشك أن الحاجة إلى المعلومات المالية المستقبلية تزداد في مصر في الوقت الحاضر بعد إتجاه الدولة إلى إقتصاد السوق وخصخصة العديد من الوحدات المملوكة للدولة وبيعها إلى إتحاد العاملين المساهمين بالشركة، وذلك لتحديد مدى قدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل تكفي لإجراء توزيعات على العاملين المساهمين في المشروع، وسداد إتحاد العاملين لأقساط البيع المستحقة عليه للدولة.

وتقع مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة، بما في ذلك إختيار الافتراضات التي بينت عليها تلك المعلومات والإفصاح عنها. وقد يطلب من مراجع الحسابات أن يقوم بإختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها سواء كان الغرض من إستخدامها داخلياً أو إستخدامها بواسطة أطراف أخرى خارج المشروع.

## 2- إختيار المعلومات المالية المستقبلية

سنعرض في هذا الجزء لمفهوم ولهدف ومعايير وإجراءات إختيار المعلومات المالية المستقبلية وذلك على النحو الآتي :

### 1/2- مفهوم وهدف إختيار المعلومات المالية المستقبلية

يقصد بإختيار المعلومات المالية المستقبلية فحص وتقييم الافتراضات التي بينت عليها التنبؤات المالية، وتقييم مدى ملائمة تلك الافتراضات، وكذلك تقييم مدى سلامة الإفصاح عن تلك التنبؤات.

وعند قيام مراجع الحسابات بإجراء مهمة إختيار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية :

( أ ) إن الافتراضات التي بنى عليها التنبؤ والتي تم إستخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة، وتمثل أفضل تقدير للإدارة، أما في حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات.

(ب) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها بشكل ملائم على أساس تلك الافتراضات.

(ج) أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم إنها افتراضات نظرية.

(د) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة

والهدف من اختبار المعلومات المالية المستقبلية إبداء الرأي الفني المحايد على تلك المعلومات وذلك فيما يتعلق بمدى ملائمة الافتراضات التي بينت عليها تلك المعلومات المالية المستقبلية، وكذلك مدى سلامة الإفصاح عن تلك المعلومات من ناحية أخرى.

## 2/2- معايير اختبار المعلومات المالية المستقبلية

يتم اختبار المعلومات المالية المستقبلية وفقاً لمجموعة من المعايير الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين<sup>(١)</sup> وذلك على النحو التالي :

### المعيار الأول

أن يتم هذا الاختبار عن طريق شخص مؤهل وذو كفاءة مهنية كافية وملائمة.

### المعيار الثاني :

يجب أن يكون مراجع الحسابات القائم بهذا الاختبار شخص مستقل في الظاهر والواقع.

### المعيار الثالث

يجب على مراجع الحسابات القائم بهذا الاختبار أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتخطيط وتنفيذ هذا الاختبار وعند إعداده لتقريره.

### المعيار الرابع

ضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط والإشراف الجيد على تنفيذ هذا الاختبار.

### المعيار الخامس

يجب على مراجع الحسابات القائم بهذا الاختبار أن يحصل على فهم كامل لعملية إعداد المعلومات المالية المستقبلية لأغراض تحديد نطاق الاختبار.

(١). AICPA. SSAE. NO 1 (1985).

## المعيار السادس .

ضرورة حصول مراجع الحسابات القائم بإختبار المعلومات المالية المستقبلية على أدلة ملائمة وكافية لإبداء رأيه وإعداده لتقرير عن اختبار تلك المعلومات.

## المعيار السابع .

ضرورة إشارة مراجع الحسابات فى تقريره عن إختيار المعلومات المالية المستقبلية إلى ما إذا كان المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها والإفصاح عنها بما يتمشى مع معايير إختيار المعلومات المالية المستقبلية، وكذلك الإشارة إلى ما إذا كانت تلك المعلومات المستقبلية تم إعدادها إستناداً إلى إفتراضات ملائمة.

### 3- تقرير مراجع الحسابات عن إختيار المعلومات المالية المستقبلية

يجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات عن إختيار المعلومات المالية المستقبلية وفقاً للإصدارات الدولية والمصرية على العناصر التالية:

أ- عنوان التقرير :

- " تقرير مراجع الحسابات عن إختيار المعلومات المالية المستقبلية " .
- وتضيف معايير المراجعة الدولية إلى هذا العنوان كلمة المستقل .
- ب- الجهة التى يوجه إليها التقرير :
- " الجمعية العامة للمساهمين " .
- ج- الفقرة التمهيدية :

" فقرة المقدمة أو الفقرة التمهيدية " ويتم فيها تحديد المعلومات المالية المستقبلية محل الاختبار، مع تحديد الفترة المالية التى تغطيها، مع الإشارة إلى مسئولية الإدارة عن إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وكذلك مسئوليتها عن الإفتراضات التى بنيت عليها تلك المعلومات .

د- فقرة النطاق :

وتتضمن الإشارة إلى معيار المراجعة الدولى أو المصرى المطبق على إختيار المعلومات المالية المستقبلية .

مع ضرورة الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية وتحديد الأطراف التي يجب أن يقتصر عليها توزيع المعلومات المالية المستقبلية وذلك في حالة وجود خطر على توزيع تلك المعلومات.

هـ- فقرة الرأي :

وتتضمن تلك الفقرة إعطاء تأكيدات سلبية عما إذا كانت الافتراضات التي بنى عليها التنبؤ توفر أساساً معقولاً للتنبؤ بالمعلومات المالية المستقبلية، وكذلك إبداء الرأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية التاريخية.

أي أن فقرة الرأي تتضمن تحديد ما إذا كان قد نما إلى علم مراجع الحسابات كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للافتراضات ما يدعو للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية ( تأكيد سلبى )، وكذلك إبداء الرأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وأنه قد تم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية التاريخية.

و- فقرة تحذيرية :

تتضمن تحذير القارئ عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية، وذلك بالنص على أنه من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية حيث إن الأحداث المتوقعة غالباً ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الاختلاف جوهرياً أيضاً.

وتضيف الإصدارات المهنية الأمريكية<sup>(1)</sup> إلى هذه الفقرة ضرورة إشارة مراجع الحسابات في تقريره إلى أنه لن يقوم بإعادة إبداء الرأي وإعداد تقرير مرة أخرى في حالة اختلاف الظروف والأحداث الفعلية عما كان متوقعاً.

(1) AICPA. SSAE. NO. 4 (1994)

ز- تاريخ التقرير :

وعنوان وتوقيع مراجع الحسابات : يجب أن يكون تاريخ التقرير هو تاريخ استكمال مراجع الحسابات للاختبارات اللازمة.

ويمكن لمراجع الحسابات أن يصدر تقرير عن إختيار المعلومات المالية المستقبلية يتضمن رأى غير متحفظ أو رأى متحفظ أو رأى معاكس وقد يمتنع عن إبداء الرأى وذلك على النحو التالى :

1/3 - إصدار تقرير غير متحفظ عن إختيار المعلومات المالية المستقبلية

يصدر مراجع الحسابات تقرير غير متحفظ فى حالة عدم وجود ما يجعله يعتقد بعدم ملائمة الافتراضات التى تم بناء المعلومات المالية التقديرية عليها، وأن الإفصاح والعرض فى القوائم المالية التقديرية كان ملائم ويتمشى مع المعايير المستخدمة فى إعداد القوائم المالية التاريخية.

وعلى سبيل المثال قامت الجمعية العامة لشركة الياسمين التجارية بالإسكندرية بتكليف الأستاذ / ياسر شحاته بإختبار القوائم المالية التقديرية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى 2006/12/31، وأنه قد قام بكافة الإختبارات اللازمة. وتوصل إلى سلامة الافتراضات التى بنيت عليها تلك القوائم وإلى إعداد تلك القوائم على أساس تلك الافتراضات وأنه تم عرض القوائم المالية التقديرية بما يتمشى مع القوائم المالية التاريخية.

فى هذه الحالة سيبدى مراجع الحسابات رأى غير متحفظ فى تقريره عن إختبار القوائم المالية التقديرية وذلك على النحو التالى :

تقرير مراجع الحسابات المستقل  
عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

إلى الجمعية العامة لشركة الياسمين التجارية (ش.م.م)

قمنا باختبار القوائم المالية التقديرية لشركة الياسمين التجارية والتي تتضمن قائمة المركز المالي التقديرية في 2006/12/31، وكذلك قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية التقديرية عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 وهذه القوائم مسنولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم (.....) والتي تم بناء التنبؤات عليها.

وقد قمنا بهذا الاختبار وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والمصرية الخاصة باختبار المعلومات المالية المستقبلية.

وبناءً على فحصنا للأدلة المؤيدة لتلك الافتراضات لم ينم إلى علمنا أي شيء يدعو للإعتقاد بأن تلك الافتراضات لا توفر أساس معقول للتنبؤ. ومن رأينا أن تلك القوائم التقديرية المذكورة أعلاه قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة، وأنه قد تم عرضها بما يتفق مع معايير المحاسبة (الدولية أو الوطنية) والقوانين واللوائح ذات الصلة.

ومن المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن تلك التنبؤات حيث أن الأحداث المتوقعة قد لا تتحقق كما هو متوقع لها وقد يكون هذا الاختلاف جوهرياً .

مراجع الحسابات

الإسكندرية في 2005/12/30

ياسر شحاته السيد

ش.م.م 20441

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

2/3- إصدار تقرير متحفظ عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

يجب أن يتحفظ مراجع الحسابات في تقريره عن اختبار القوائم المالية التقديرية إذا كانت الافتراضات التي بنى عليها التنبؤ المالي غير ملائمة، وكان تأثيرها غير جوهري على إعداد القوائم المالية التقديرية، أو إذا ما اقتصر مراجعته على قائمة أو أكثر من القوائم المالية التقديرية حسب التكاليف الصادر له، أو إذا كان الإفصاح والعرض في القوائم المالية التقديرية غير كافي ولكن ليس بالقدر الذي يجعله يبدي رأي عكسي. ويجب أن يضيف مراجع الحسابات في تقريره فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ في الرأي.

وسنفترض أن مراجع حسابات شركة الياسمين توصل إلى عدم إفصاح قائمة الدخل التقديرية للشركة عن قيمة الإهلاك السنوي لمباني الشركة وقدره 14000 جنيه. ويرى وفقاً لحكمه المهني وإعتبارات الأهمية النسبية أنه سيبدى رأى متحفظ وسيكون تقرير إختبار المعلومات المالية المستقبلية في هذه الحالة من خمس فقرات وهي فقرة المقدمة وفقرة النطاق والفقرة التوضيحية وفقرة الرأى والفقرة التحذيرية وستكون فقرة المقدمة وفقرة النطاق والفقرة التحذيرية كما هي في حالة التقرير غير المتحفظ، وستكون الفقرة التوضيحية قبل فقرة الرأى كما يلي :

" لم تتضمن قائمة الدخل التقديرية عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 الإفصاح عن مصروف إهلاك مباني الشركة عن تلك السنة وقيمته 14000 جنيه، وترتب على ذلك زيادة صافي الربح المقدّر عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 بهذا المبلغ، وبالتالي زيادة عائد السهم المتوقع بمبلغ ..... جنيه "

وتظهر فقرة الرأى على النحو التالي :

" بناء على إختبارنا للأدلة المؤيدة للإفتراضات التي استندت إليها الإدارة في إعداد القوائم المالية التقديرية، لم ينم إلى علمنا أى شئ يدعو للإعتقاد بأن تلك الإفتراضات لا توفر أساس معقول للتنبؤ، وفيما عدا ما أشرنا إليه في الفقرة السابقة فمن رأينا أن تلك القوائم المالية التقديرية المذكورة أعلاه ( في فقرة المقدمة ) تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الإفتراضات المستخدمة، وأنه تم عرضها بما يتفق مع معايير المحاسبة ( المصرية أو الدولية ) والقوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

3/3 - إصدار تقرير يتضمن رأى عكسى عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية

يبدى مراجع الحسابات رأياً معاكساً في تقريره، في حالة ما إذا كانت الإفتراضات التي بنى عليها التنبؤ المالى غير ملائمة، وكان تأثيرها جوهرياً على سلامة إعداد القوائم المالية التقديرية، أو إذا كان هناك خروجاً جوهرياً

عن معايير الإفصاح على المعلومات المالية المستقبلية، أو إذا كانت هناك قيوداً غير جوهرية على نطاق الإختبار.

ويجب أن يضيف مراجع الحسابات لتقريره في هذه الحالة لفقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي لشرح أسباب إيدائه لرأياً عكسياً.

وسنفترض أن مراجع الحسابات توصل إلى أن القوائم المالية التقديرية لشركة الياسمين عن عام 2006 معتمدة على أساس إفتراضات غير مناسبة، حيث إفتترضت إدارة الشركة ثبات أجور عام 2006 رغم عدم إنخفاض عدد العاملين بالشركة، وكذلك إفتراض زيادة مبيعات السيارة الأجرة (الميكروباص) بنسبة 25% عن العام السابق 2005. وقد تبين لمراجع الحسابات عدم سلامة تلك الإفتراضات بسبب ضرورة زيادة الأجور والمرتبات وفقاً لقانون العاملين بالدولة على الأقل بقيمة العلاوات الدورية خاصة وأن خطط الشركة لم تتضمن الاستغناء عن أى عمالة، بل على العكس تتضمن بعض التعيينات الجديدة، وكذلك تبين لمراجع الحسابات صدور قرار في 2005/12/25 بمنع ترخيص سيارات الميكروباص كأجرة لمدة 5 سنوات.

وسيصدر في هذه الحالة مراجع الحسابات تقرير يتضمن رأى معاكس، وسيتكون التقرير من خمس فقرات ( مقدمة - نطاق - توضيحية - رأى - تحذيرية ) ولن تختلف فقرة المقدمة وفقرة النطاق والفقرة التحذيرية عن التقرير غير المتحفظ وستظهر الفقرة التوضيحية على الصورة التالية :

" اتضح لنا عدم ملائمة إفتراض الإدارة بثبات الأجور والمرتبات عن عام 2006، وكذلك إفتراض زيادة مبيعات السيارات الأجرة (الميكروباص) بنسبة 25% ".  
وتظهر فقرة الرأي كما يلي :

" بناء على إختبارنا للأدلة المؤيدة للإفتراضات التي استندت إليها الإدارة في إعداد القوائم المالية التقديرية، وكما أوضحنا في الفقرة السابقة فإن القوائم المالية التقديرية المذكورة أعلاه لا تستند في إعدادها إلى إفتراضات واقعية :"

4/3 - إصدار تقرير عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية يتضمن الإمتناع عن إبداء الرأي فيها

في حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الإختبار، أو في حالة عدم جمع مراجع الحسابات للدليل الكافي للحكم على ملائمة الافتراضات التي بنى عليها التنبؤ وللحكم على مدى ملائمة الإفصاح عن التنبؤ نفسه، فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية المستقبلية. ويجب على مراجع الحسابات أن يضيف في تقريره فقرة توضيحية سابقة لفقرة الإمتناع عن إبداء الرأي يشرح فيها أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي.

وسنفترض أن مراجع حسابات شركة الياسمين لم يتمكن من التحقق من صحة الافتراضات التي بنى عليها التنبؤ ( القوائم المالية التقديرية ). في هذه الحالة سيصدر تقرير يتضمن إمتناعه عن إبداء الرأي وسيكون التقرير من ثلاثة فقرات فقط ( فقرة تمهيدية، فقرة توضيحية، فقرة إمتناع عن إبداء الرأي).

وذلك على النحو التالي :

- الفقرة التمهيدية :

كلفنا من قبل الجمعية العامة لشركة الياسمين بالإسكندرية (ش.م.م) بإختبار القوائم المالية التقديرية للشركة والتي تتضمن قائمة المركز المالي التقديرية في 2006/12/31، وكذلك قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31، وهذه القوائم مسئولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم ( ) والتي تم بناء التنبؤات عليها .

- لا يوجد فقرة نطاق.

- الفقرة التوضيحية :

" لم نتمكن من إختبار مدى سلامة الافتراضات التي تم على أساسها إعداد القوائم المالية التقديرية المذكورة أعلاه بسبب .....

- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأى :

" لم أتمكن من تحديد مدى سلامة أو واقعية الافتراضات التى يتم على أساسها إعداد القوائم المالية التقديرية المذكورة أعلاه، أو إبداء رأينا على سلامة الإفصاح والعرض فى تلك القوائم بسبب ما سبق الإشارة إليه فى الفقرة السابقة ."

#### 4- تقرير مراجع الحسابات فى مصر عن مراجعة نشرة الإكتتاب

وأخيراً تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم 95 لسنة 1992 بإصدار قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية (المادة رقم 5) الشركات التى تطرح أوراق مالية للإكتتاب العام (أسهم أو سندات)، بإعداد نشرة إكتتاب معتمدة من هيئة سوق المال ومن مراجع الحسابات. ومن الضرورى أن تتضمن هذه النشرة غرض المنشأة، ومدتها، ورأس مالها المصدر والمدفوع، وسابقة أعمال المنشأة، وأسماء أعضاء مجلس الإدارة وخبراتهم، ومواصفات الأوراق المالية المطروحة وشروط طرحها، وخطة المنشأة فى إستخدام تلك الأموال وتوقعاتها بالنسبة لنتائج إستخدام تلك الأموال، وموجز للقوائم والبيانات المالية عن السنوات الثلاث السابقة، أو عن المدة من تاريخ تأسيس المنشأة أيهما أقل، وذلك وفقاً لقواعد الإفصاح الموضحة فى نشرة الإكتتاب التى وضعتها الهيئة فى اللائحة التنفيذية للقانون، ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول أن هذا القانون خلق طلباً جديداً على مهنة المراجعة فى مصر، وعلى إعداد مراجع الحسابات لتقرير عن نشرة الإكتتاب فى الأسهم والسندات الجديدة، يبدى فيه رأيه فى كل ما ورد فى نشرة الإكتتاب من ناحية مدى ملاءمة أساليب التنبؤ، ومدى تمثيلها مع الأساليب العلمية والمهنية المستخدمة عند إعداد الدراسات المماثلة، ومدى التحقق من المعلومات الواردة فى نشرة الإكتتاب، دون التحقق من إمكانية تحقيق نتائج معينة للنشاط، ويتشابه هذا التقرير مع تقرير مراجع الحسابات عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية.



## الفصل العاشر

### مسئولية المراجع في إكتشاف الغش والتقرير عنه

إن ظاهرة الفساد المالي والناجمة عن التلاعب أو الغش ليست بالشئ الجديد في عصرنا هذا، بل تمتد جذورها منذ أمد بعيد، إلا أن حجمها ونتائجها بدأ يجذب إنتباه المهتمين بالشئون المالية والاقتصادية فضلاً عن ذلك فقد شهدت معظم دول العالم فضائح مالية كبيرة نتيجة غياب الدور الفعال للأجهزة الرقابية وما نتج عن ذلك من نشاط سواء تلك التي تطلعت بإفلاس شركات كبيرة أو مشاكل مصرفية كبيرة. الأمر الذي تطلب معه إعادة النظر في مدى فاعلية معايير المحاسبة والمراجعة، ومدى فاعلية الرقابة الداخلية والخارجية على القوائم المالية للشركات ومصادقيتها، وكيفية ضمان الشفافية الكاملة في الإفصاح المحاسبي عن نتائج العمليات والمركز المالي، والحيلولة دون وقوع أية إنحرافات مالية والكشف عنها في التوقيت المناسب.

وتعتبر مسئولية المراجع الخارجي عن إكتشاف غش أو تلاعب الإدارة والتقرير عنه من القضايا الهامة. ويرجع ذلك إلى الدور الهام للمراجع الخارجي في إعطاء تأكيد معقول عن صحة القوائم المالية وخلوها من الإنحرافات الجوهرية.

(أنواع الغش يعرف "الغش"، في سياق مراجعة القوائم المالية، بأنه تحريف متعمد بالقوائم المالية. ويمكن تقسيم الغش إلى نوعين:

(1) تقرير مالي مضلل Fraudulent Financial Reporting ،

(2) اختلاس الأصول Misappropriation of Assets

ويقصد بالتقرير المالي المضلل التحريف المتعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاء إفصاحات معينة بهدف خداع مستخدمي القوائم المالية. مثال ذلك ما قامت به شركة World Com بالولايات المتحدة من رسالة مبالغ ضخمة تقدر بالمليارات واعتبرتها أصول ثابتة بدلاً من تسجيلها كمصروفات

وهو نوع من التحايل أدى إكتشافه إلى سقوط الشركة وإفلاسها وضياع حقوق مساهميها.. كذلك قد يكون التضليل بالقوائم المالية لتحسين صورة المركز المالي للشركة عن طريق إخفاء بعض الالتزامات.

وعلى الرغم من أن معظم حالات التقرير المالي المضلل يتضمن تضخيم بند الأصول وصافي الدخل أو حذف التزامات ومصروفات في محاولة لتضخيم الدخل، فإنه من المهم أن نلاحظ أيضاً أن الشركات الخاصة غالباً ما تسعى لتدنية الدخل بهدف تخفيض عبء ضريبة الدخل. وكل ذلك في النهاية يندرج تحت ما يسمى بإدارة الأرباح أو تطويعها لخدمة أغراض معينة Earnings Management.

أما النوع الثاني من الغش وهو ما يعرف باختلاس الأصول فيعني سرقة بعض أصول الشركة، وهي عموماً ظاهرة لا تتكرر كثيراً كما أنها تتضمن مبالغ ليست ذات أثر جوهري على القوائم المالية. ولكن من ناحية أخرى فإن فقد الشركة لأصولها يعطي مؤشراً هاماً لقلق الإدارة حول هذه الظاهرة. وهذا النوع من الغش يسمى أحياناً بغش العاملين وموظفي التنظيم لأنه عادة ما يتم في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي على الرغم من تورط الإدارة العليا في بعض الحالات في مثل هذا النوع من الغش.

### الدوافع الرئيسية لظاهرة التضليل في التقرير المالي

هناك مجموعة دوافع للمديرين لممارسة هذه الظاهرة أتفقت عليها العديد من الدراسات، من أهمها مكافآت المديرين، والإذعان لشروط إتفاقيات الدين، ومسايرة الإحصاءات الرسمية عن متوسطات الأرباح على مستوى الصناعة أو القطاع، والتغيير في شكل ملكية المنشأة لتحويلها إلى مساهمة عامة، ومسايرة توقعات المحللين الماليين.

فمن ناحية مكافأة المديرين، قد يكون من المنطقي من وجهة نظرهم أن يسعى هؤلاء المديرين نحو ممارسة التلاعب في القوائم المالية ضماناً لتعظيم مكافآتهم. على سبيل المثال يتم استخدام تغيير التقديرات المحاسبية

كوسيلة للتأثير على الدخل المحاسبي ومن ثم تعظيم المكافآت المحسوبة بناء على رقم الدخل المحاسبي.

من الدوافع أيضاً لتلك الظاهرة هي محاولة الوفاء بالشروط المطلوبة لاتفاقيات الدين التي تبرمها الشركة مثل عمل تغييرات جوهرية في السياسات المحاسبية (كتغيير طرق تقييم المخزون) للتأثير على الدخل المحاسبي.

كذلك قد تسعى بعض الشركات إلى تدنية أرباحها تمشياً مع ما هو سائد على مستوى الصناعة خلال فترات الفحص الرسمي للأرباح الذي تجريه الجهات المختصة على مستوى الصناعة أو القطاع ككل. والدافع من وراء ذلك هو أن ارتفاع الأرباح لمنشأة ما قد يفسر سلبياً على وجود احتكار للمنشأة، أو إتباع سياسة للأغراق في السوق، أو الدخول في تكتلات اقتصادية قد تضر الاقتصاد بوجه عام.

أما عن التغير في هيكل ملكية المنشأة كأحد الدوافع لظاهرة التضليل في التقرير المالي فهو يتمثل في أن المنشأة قد تسعى لظروف معينة وبعد إتخاذ كافة الإجراءات القانونية اللازمة إلى توسيع ملكيتها بتحويلها إلى شركة مساهمة عامة. ونظراً لعدم وجود معلومات كافية مسبقة عنها بسوق الأوراق المالية، فالاعتماد الأكبر من قبل المستثمرين سوف ينصب على المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ومن ثم تصبح الفرصة مواتية للتلاعب في القوائم المالية بما يحسن من صورة المنشأة عند إصدار الأسهم الجديدة.

أخيراً قد يسعى المديرون إلى ممارسة نوع من التضليل في القوائم المالية بما يتفق مع التوقعات المالية وتوقعات السوق التي يقدمها المحللون الماليون في هذا الشأن بحيث تخرج النتائج متقاربة مع التوقعات للحفاظ على مصداقيتهم.

#### تقييم خطر الغش والتلاعب

أصدر مجلس معايير المراجعة المعيار رقم (99) يهدف إلى إرشاد المراجعين فيما يتعلق بتقييم خطر الغش. ووفقاً لهذا المعيار يجب على المراجعين أن يكون لديهم مستوى معين من نزعة الشك المهني

**Professional Skepticism** لفهم وتحديد والتعامل مع خطر الغش. ويركز هذا المعيار على أن ارتكاب الغش مرهون بثلاثة شروط وهي أولاً: الحافز أو الضغوط وتعني استعداد الإدارة أو العاملين لارتكاب الغش والتلاعب في القوائم المالية. ومن الشواهد على ذلك: عدم الاستقرار المالي للشركة، وضغوط المساهمين على الإدارة لزيادة الأرباح، وربط حوافز الإدارة بالأرباح، وضغوط الإدارة العليا على الموظفين في المستويات الأدنى لتحقيق أهداف مالية صعبة المنال. ثانياً: الفرص، وتعني الظروف التي تهيئ الفرصة للإدارة والعاملين لتحريف القوائم المالية أو اختلاس الأصول من خلال ضعف أنظمة الرقابة الداخلية. ومن الشواهد على ذلك عدم فاعلية مراقبة الإدارة لموظفي الشركة، والاستخدام الواسع للتقديرات المحاسبية والأحكام التقديرية، وظروف عدم التأكد التي يصعب التحقق منها، وارتفاع معدل دوران الموظفين والمحاسبين والمراجعين الداخليين. ثالثاً: الاتجاه العقلي والرشد للأفراد. ويقصد به اتجاهات الأفراد نحو تبرير قبول ارتكاب الغش والتلاعب. ومن الشواهد على ذلك منفعة الأفراد من وراء حدوث التلاعب، تبرير الإدارة لمعالجات محاسبية غير مقبولة، منفعة الشركة من تدنية وعاء ضريبة الدخل. ويركز هذا المعيار على ضرورة الأخذ بمتطلبات العناية المهنية الواجبة فيما يتعلق بممارسة الشك المهني، وتخصيص مساعدين من ذوي الخبرة مع الإشراف الجيد عليهم، والتحقق من سلامة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، والاهتمام بجمع أدلة المراجعة الأكثر أقتناعاً. ويخلص المعيار أن ممارسة الشك المهني للمراجع يجب أن ينطلق من مبدأ مؤداه أن المراجع لا يفترض أن الإدارة غير أمينة، ولا يسلم بكفاءة الإدارة إلا من خلال الأدلة المعقولة.

أما عن مصادر المعلومات التي تساعد المراجع في الحكم على مخاطر الغش فيمكن تلخيصها في الآتي:

- 1 -معلومات يتم الحصول عليها من خلال التواصل بين أعضاء فريق المراجعة فيما يتعلق بمعرفتهم عن الشركة وعن ظروف الصناعة التي تعمل فيها الشركة، والحالات محل الشبهات في التحريف الجوهرى.
  - 2 -الاستفسار من الإدارة حول وجهات النظر المختلفة حول احتمالات الغش والتلاعب ومدى توفير الأدوات الرقابية اللازمة للحد من مخاطر غش محددة.
  - 3 -إجراءات الفحص التحليلي التي يجريها المراجع خلال مرحلة تخطيط المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك علاقات أو نسب مالية غير عادية أو مثيرة للشكوك.
  - 4 -أي معلومات أخرى مثل تلك التي أعتمد عليها المراجع في اتخاذ قرار قبوله للمراجعة مع العميل أو التجديد معه، ومعلومات الفحص المحدود للقوائم المالية.
- وعن المزيد بشأن مسؤولية المراجع عن اكتشاف والتقرير عن التلاعب والغش عند مراجعة القوائم المالية استهدف معيار المراجعة الدولي رقم (240) توفير بعض الإرشادات للمراجع في هذا الشأن، حيث أكد هذا المعيار أن الإدارة والمسؤولين عن تنفيذ حوكمة الشركات هم المسؤولون من الأساس عن منع وإكتشاف الغش والتلاعب من خلال وضع آليات ملائمة لهذا الغرض، أما مسؤولية المراجع فما زالت محصورة في إبداء الرأي على القوائم المالية ولكنه ليس مسئولاً عن منع التلاعب. وأشار المعيار إلى أهمية وطرق توصيل المراجع للتحريف الناتج عن التلاعب أو التلاعب المتوقع، حيث أوضح مسؤولية المراجع في توصيل تلك المعلومات للإدارة وأحياناً للجهات الرقابية والإشرافية للشركة. أما في حالة عدم قدرة المراجع على استكمال التكليف بسبب عدم استطاعته أداء إجراءات المراجعة نتيجة التحريفات في المعلومات، فإنه يمكنه أن ينسحب من المهمة مع ضرورة مناقشة الإدارة والمسؤولين عن حوكمة الشركات في أمر الانسحاب والأسباب التي دعت له لذلك.

**مسئولية المراجع عن الإفصاح عن أعمال الغش والتلاعب:**

اتفقت معايير المراجعة سواء الأمريكية منها أو المعيار الدولي رقم (240) على أن المراجع لا يعتبر مسئولاً عن الإفصاح عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية، وإنما تقتصر مسئوليته في إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة فقط، وذلك حفاظاً على قواعد السلوك المهني التي تمنع المراجع من إفشاء أسرار عملاءه. غير أن هناك بعض الحالات التي تستوجب من المراجع الإفصاح فيها عن أعمال الغش إلى الأطراف الخارجية وهي:

- حالة استدعاء المراجع للتحقيق بمعرفة القضاء، وكان هذا الاستدعاء مرتبطاً بالعمل.

- حالة حصول المنشأة محل المراجعة على تمويل حكومي، حيث يجب على المراجع إبلاغ الجهة المقرضة بأعمال الغش.

- حالة الانسحاب من مهمة المراجعة ووجود استفسارات من المراجع اللاحق له حول الأمور المرتبطة بالتعاقد مع العميل.

**طرق تقييم مخاطر غش الإدارة:**

رغم أن معايير المراجعة الأمريكية مثل معيار (99) بالإضافة إلى معيار المراجعة الدولي رقم (240) قد إتفقت على مسئولية المراجع عن تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول - وليس مطلق - عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والأخطاء، وترجع عملية التأكيد المعقول لوجود قيود مرتبطة بعملية المراجعة، وكذلك وجود دوافع قوية قد تدفع الإدارة العليا إلى ارتكاب الغش. ورغم أن هذه المعايير قد حددت العديد من المؤشرات التي تدل على إمكانية وجود تحريفات أو غش بالقوائم المالية، إلا أنها لم تعطي إرشادات محددة عن الكيفية التي يمكن بمقتضاها المزج بين تلك المؤشرات من أجل عملية التقييم الشامل. ولذا فقد إقترحت بعض الدراسات استخدام وسائل دعم القرار للمساعدة في أداء تلك العملية ومن أهم هذه الوسائل: القوائم الإختبارية، النموذج الإحصائي، والنظام الخبير ولنتناول كل منها بإيجاز:

### 1 -القوائم الإختبارية.

ويتمثل الهدف من إستخدام قوائم الأسئلة الإختبارية في إكتشاف غش الإدارة، وتتكون هذه القوائم من مجموعة من علامات الإنذار والمؤشرات التحذيرية التي تستخدم كوسيلة مساعدة لذاكرة المراجع للتأكد من قيامه بتحديد جميع تلك المؤشرات وعلامات الإنذار القائمة والمتعلقة بعملية مراجعة معينة والتي تخص المنشأة محل المراجعة. وبصفة عامة، يمكن أن تساهم تلك القوائم في مساعدة المراجع، ولكن لا بد أن تقسم هذه القوائم بالشمول لكافة مؤشرات الغش، كما أنه لا بد من مراجعتها أولاً بأو بغرض استبعاد تلك المؤشرات التي لم يعد هناك إستخدام لها، وإضافة أي مؤشرات جديدة.

### 2 -النموذج الإحصائي:

يمكن إستخدام النماذج الإحصائية في ترجيح ودمج الأدلة بشكل تلقائي بهدف تكوين الحكم الشخصي للمراجع عند قيامه بمحاولة إكتشاف غش الإدارة. ويتميز النموذج الإحصائي بمقدرته على تحويل الدلائل أو المؤشرات التحذيرية إلى التنبؤ بالظروف والدوافع التي يمكن أن تؤدي إلى الغش بالإضافة إلى المخاطر أو الآثار التي يمكن أن تنتج عنه. ورغم الفائدة التي يمكن الحصول عليها من هذا النموذج، إلا أن إستخدامه يتطلب قدرة المراجع على التعامل مع البرامج الإحصائية والحاسب الآلي بكفاءة.

### 3 -النظام الخبير Expert System

وهو عبارة عن مجموعة من البرامج، والبيانات، والإجراءات الخاصة بالحاسب الآلي والتي تركز على أساس واسع من المعرفة المتعلقة بمجال أو مجالات معينة. وتظهر الحاجة إلى تلك الأنظمة في المجالات التي تتطلب إتخاذ القرار وإصدار الأحكام الشخصية، وتتسم هذه الأنظمة بأن لديها القدرة على دعم عملية إتخاذ القرار بما يتعدى مجرد التوصية بنتيجة معينة. وقد أثبتت الدراسات أن المراجعين يعتمدون على النظام الخبير بدرجة أكبر من المجموعات الأخرى من وسائل تقييم المخاطر بسبب وجود ارتباط وتداخل متزايد فيما بين المستخدمين من المراجعين والنظام الخبير، إلى جانب قدرة

هذا النظام على مساعدة المراجعين في العمليات المعقدة لإتخاذ القرار بنجاح. ورغم مميزات استخدام هذا النظام في إتخاذ القرارات عند إكتشاف غش الإدارة، إلا أنه يواجه ببعض الصعوبات ولعل من أهمها، الحاجة إلى الخبراء في المراجعة الذين لديهم القدرة على التعامل مع زيادة التعقيد في مهام المراجعة، وتزداد الحاجة إلى الخبراء نظراً للطبيعة المتجددة لبيئة المراجعة وما يترتب عليها من مستجدات لا يستطيع أن يستنبط تأثيرها على إجراءات ونتائج المراجعة إلا المراجع الخبير، هذا في الوقت الذي يتسم بندرة الخبراء في المراجعة نظراً لطول الفترة الزمنية اللازمة لتكوين الخبرة في الممارسة العملية وصقلها وتطويرها لتحسين دقة الأحكام.

مداخل تحسين قدرة المراجع على إكتشاف غش الإدارة.

بناء على إستعراض مسئولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء والغش، فإن المراجع مطالب من قبل المجتمع بالإكتشاف المطلق لغش الإدارة دون أو يوفر له الموارد اللازمة لذلك، كما أنه مطالب من قبل المنظمات المهنية بالإكتشاف المعقول لغش الإدارة دون أن توفر له مرشداً أو دليلاً قاطعاً يساعده على التنبؤ بدقة الغش الجوهري الذي يؤثر على عدالة ومصداقية القوائم المالية، ولكي يكون للمراجع دور أكثر فعالية في إكتشاف الغش الجوهري فإنه في حاجة إلى أدوات لمساعدته وتحسين قدراته على إكتشافه والتقرير عنه. وهناك بعض المداخل التي يمكن إستخدامها في تحسين قدرات المراجع في هذا المجال وهي: مدخل التوسع في إختبارات المراجعة، مدخل تقييم الظروف، مدخل مهارة المراجع ولنتناول كل منها بإيجاز:

(1) مدخل التوسع في إختبارات المراجعة:

طبقاً لهذا المدخل فإن المراجع يمكنه مواجهة غش الإدارة مباشرة من خلال عينات المراجعة كبيرة الحجم والتوسع في إختبارات المراجعة التفصيلية، ويترتب على هذا المدخل زيادة حجم أعمال المراجعة التي يبذلها المراجع مما يترتب عليه إرتفاع تكاليف المراجعة وبالتالي إنخفاض عائد المراجع من عملية المراجعة، إلا أن المراجع يمكن تعويض ذلك جزئياً من

خلال تخفيض قضايا التعويض ضده بسبب فشل عملية المراجعة. ويلاحظ أن هذا المدخل يؤدي من ناحية إلى ارتفاع تكاليف عملية المراجعة مما قد يشكل عبئاً على المنشآت، كما أنه من ناحية أخرى، لم يقدم دليلاً أو مرشداً مهنيّاً يساعد المراجع في تحديد مدى أو حجم التوسع في إجراءات المراجعة اللازم لكشف غش الإدارة.

ب) مدخل تقييم الظروف التي تشير إلى احتمال غش الإدارة

طبقاً لهذا المدخل، فإن المراجع يمكنه مواجهة غش الإدارة من خلال تتبع المؤشرات الدالة على حدوثه، ويقوم هذا المدخل على أساس أنه كلما تعرف المراجع أكثر على طبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها، كلما زادت احتمالية إكتشافه لحالات غش الإدارة، لأن العديد من حالات الغش يتم إرتكابها بمهارة عن طريق البيانات والمستندات المزيفة، ويتطلب هذا المدخل الإهتمام بمسألة تدريب المراجعين وتحسين مساعدات القرار التي يحتاجونها للكشف عن غش الإدارة. ومن أمثلة العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الإعتبار عند تقييم المخاطر الناتجة عن وجود غش الإدارة الجوهري ما يلي:

- خصائص الإدارة وتأثيرها على بيئة الرقابة: ويتضمن هذا العامل قدرات وضغوط الإدارة على الأمور المتعلقة بالرقابة الداخلية والتقارير المالية.
- ظروف الصناعة: وتشمل سمات البيئة الاقتصادية والتشريعية التي تعمل في ظلها الدالة محل المراجعة.

- الإتجار الداخلي: فقد أوضحت بعض الدراسات أن هناك علاقة بين حدوث التلاعب في القوائم المالية وقيام الأفراد الداخليين بالتعامل في الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة، حيث أنه في ظل وجود تلاعب في القوائم المالية، فإن المتعاملين الداخليين يقومون بتخفيض جوهري للأسهم المملوكة لديهم من المنشأة وذلك من خلال عمليات البيع الأكثر والشراء الأقل وذلك بهدف حماية أو زيادة ثرواتهم، وبالتالي فإن المراجع يستطيع تحسين تقديراته

لوجود التلاعب إذا أخذ في إعتباره المتغير الخاص بالمتعاملين الداخليين أثناء فترة المراجعة.

- مدى الاستقرار المالي: ويتعلق بطبيعة المنشأة، وتعقد عملياتها، والحالة المالية للمنشأة محل المراجعة، ومستوى ربحيتها.

- قابلية الأصول للإختلاس: وتتعلق بطبيعة أصول المنشأة محل المراجعة، ودرجة تعرضها للسرقة أو الإختلاس.

- الرقابة: وتشمل مدى كفاية وملائمة معايير الرقابة المصممة لحماية وإكتشاف إختلاسات الأصول.

ورغم أن هذا المدخل قدم بعض الإرشادات أو العوامل التي تساعد في تقييم مخاطر غش الإدارة، إلا أنه لم يقدم مرشداً متكاملأ يساعد المراجع في إدماج هذه العوامل في حكمه النهائي.

جاء مدخل معارة المراجع في إكتشاف غش الإدارة:

طبقاً لهذا المدخل فإن بعض المراجعين يكونون أكثر مهارة من غيرهم في إكتشاف الغش، ولذلك يجب على المراجع عند إختياره لفريق المراجعة إنتقاء المراجعين الأكثر ملائمة في هذا المجال، ويعترف هذا المدخل بأن الصفات الشخصية للمراجع قد تحدد بشكل أو بآخر مدى إحتمالية إكتشاف غش الإدارة، ومثال ذلك، زيادة الحساسية لتوقع المؤشرات الدالة على غش الإدارة. وبالإضافة إلى الصفات الشخصية للمراجع، فإن خبرة المراجع بغش الإدارة تلعب دوراً مؤثراً في هذا المجال ولكنها تحتاج إلى فترة زمنية ملائمة لتنمية وتطوير وتحسين أحكام المراجع.

## الفصل الحادى عشر

### المراجعة وتكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسب الآلى

(المراجعة المستمرة فى التجارة الإلكترونية - التأكيد المهنى على الثقة

فى موقع الشركة على شبكة الإنترنت *Web.Trust*

والثقة فى نظم المعلومات *Sys.Trust*

نتناول فى هذا الفصل للمراجعة فى ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات. كما نتناول أيضاً مدى ملائمة معايير المراجعة العشر المتعارف عليها للمراجعة فى ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، مع التركيز بدرجة أكبر على معايير الفحص الميدانى بصفة عامة ومعايير تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية فى ظل استخدام الحاسب فى تشغيل نظام المعلومات المحاسبى بصفة خاصة.

وسنعرض فى هذا الفصل أيضاً لمفهوم ومجال ونطاق ومعايير وتقرير المراجعة المستمرة، وخدمة التأكيد المهنى على الثقة فى موقع الشركة على شبكة الإنترنت *Web.Trust*، وكذلك خدمة الثقة فى نظام المعلومات الفورية *Sys.Trust* وذلك على النحو التالى :

أولاً - مفهوم المراجعة فى ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

تعتبر المراجعة الخارجية عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعى للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشى هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها.

يتضح لنا أن هذا المفهوم يحتوى على عدة عناصر ومفاهيم فرعية

أهمها ما يلى :

#### 1- المراجعة عملية منظمة

وذلك لأنها نشاط ذو هيكل مرن يتم من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية والمتتابعة، تبدأ بقبول التكليف واستكشاف بيئة المراجعة وتنتهى ببلورة نتائج المراجعة وإعداد التقرير وإبداء الرأى. ومن الصعب فى ظل

مراجعة نظم المعلومات المستخدمة للحاسب أن تتم المراجعة من خلال تتابع الخطوات كما هو الحال إذا تم مراجعة حسابات العميل حيث يتم تشغيل النظام المحاسبي يدوياً، لأن مراجع الحسابات في ظل استخدام الحاسب لا يستطيع ملاحظة تشغيل العمليات مادياً أو محتوى الملفات.

وكنتيجه لذلك، فإن المدخل العشوائى غير المخطط للمراجعة فى ظل الحاسب قد ينتج عن عدم فحص عمليات أو مراحل معينة من النظام والملفات الخاصة بها.

## 2- جمع وتقييم الأدلة

إن جوهر عملية المراجعة الخارجية هو جمع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بالقوائم المالية كنتائج لتصرفات وأحداث اقتصادية قام بها العميل.

وعادة يهتم المراجع فى ظل الحاسب بالنتائج المرتبطة بكل من الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية والملفات الناتجة عن تشغيل الحاسب، وسيتم جمع الأدلة من خلال اختبارات مدى الالتزام لتحديد ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل كما تم تصميمه، وكذلك من خلال الاختبارات الجوهرية للتفاصيل لتحديد ما إذا كانت محتويات ملفات الحاسب توضح مبادلات وعمليات منشأة العميل بصورة سليمة.

## 3- تحديد مدى تمشى مزاعم الإدارة مع المعايير القائمة

تتضمن عملية المراجعة تحديد مدى تمشى المزاعم التى تتضمنها القوائم المالية لمنشأة العميل مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير المحاسبة المصرية وقواعد المحاسبة الخاصة بنشاط العميل إن وجدت والقوانين واللوائح السارية. ولا تختلف هذه العملية فى حالة المراجعة فى ظل استخدام الحاسب، وإن كانت ستكون أكثر صعوبة وتعقيداً. ويعتبر تحديد مدى تمشى النتائج مع المعايير القائمة فى ظل استخدام الحاسب عملية معقدة بسبب أن هيكل الرقابة الداخلية سيكون أكثر تعقيداً، ولأنه من الصعب على المراجع تحديد ما إذا كانت برامج وملفات الحاسب المقدمة له هى نفسها

المستخدمة فعلاً أم أنها مجرد نسخ مزيفة لا يستخدمها العميل فعلاً فى تشغيل النظام.

#### 4- توصيل النتائج لمستخدميها

يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً عن توصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية وتقاريره، خاصة المساهمون سواء، كان يقوم بالمراجعة فى ظل الحاسب أو فى ظل التشغيل اليدوى لنظام المعلومات المحاسبى. ولكن مستخدمي نتائج المراجعة فى ظل الحاسب يشملون أيضاً أعضاء فريق المراجعة الذين يلزمهم جمع نتائج مراجعة الحاسب مع نتائج الجوانب الأخرى للمراجعة، كما يعتبر العميل من مستخدمي نتائج المراجعة فى هذه الحالة.

وفى الحالتين الأخيرتين فإن عملية توصيل النتائج تكون معقدة بسبب صعوبة وعدم شيوع مصطلحات التشغيل الآلى لنظام المعلومات المحاسبى من ناحية ودرجة التعقيد الزائدة فى جمع وتكامل نتائج الفحص. ويرجع مدى تعقد عملية تجميع وتكامل نتائج المراجعة إلى أن كلاً من تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية للنظام المستخدم للحاسب وأرصدة الحسابات المحتفظ بها فى الحاسب يجب أخذهما معاً فى الحسبان مع تقييم مدى إمكانية الاعتماد على الهيكل الكلى للرقابة الداخلية وأرصدة الحسابات المحتفظ بها يدوياً.

ونخلص مما سبق إلى أن مفهوم المراجعة الخارجية فى ظل الحاسب لا يختلف عنه فى ظل التشغيل اليدوى لنظام المعلومات المحاسبى بصفة عامة وإن كان استخدام العميل للحاسب فى تشغيل النظام المحاسبى يؤثر بالضرورة على تتابع خطوات عملية المراجعة، وجمع وتقييم الأدلة، وتحديد مدى تمشى النتائج مع المعايير القائمة، وأخيراً توصيل نتائج المراجعة لمستخدميها المعنيين بها، حيث تصبح هذه العمليات أكثر صعوبة وتعقيداً.

## ثانياً معايير المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

يجب أن يلم مراقب الحسابات في ظل الحاسب بمعايير المراجعة الأساسية العشر المتعارف عليها وأى إصدارات بمعايير إضافية أخرى، والمفاهيم المرتبطة بالمراجعة في ظل استخدام العميل للحاسب في تشغيل النظام المحاسبي. ويجب أن يلتزم مراجع الحسابات في ظل الحاسب بمعايير المراجعة العشر مع مراعاة ما يلي :

### 1- المعيار العامة

لا تتأثر هذه المعايير كثيراً في ظل استخدام العميل للحاسب، لأنها معايير ترتبط بشخصية مراجع الحسابات في المقام الأول، ولكننا يجب أن نلاحظ ما يلي :

#### أ- بخصوص معيار التأهيل العلمى والتدريب العلمى

يتطلب إلزام مراجع الحسابات بهذا المعيار في ظل الحاسب أن يجتاز برامج تأهيل وتدريب ذات طابع خاص، تركز على الإلمام بمفاهيم الحسابات والبرمجة وتنظيم وحفظ الملفات وتنظيم العمل في إدارة الحاسب وتكنولوجيا المعلومات وكيفية تجهيز وإدارة البيانات وتشغيلها على الحاسب ونشرها على شبكة الإنترنت في حالة الإفصاح الفوري، وتحليل وتفسير النتائج. ومعنى ذلك أن مراجع الحسابات في ظل الحاسب يجب أن يكون مؤهلاً ومدرباً ولكن إجراءات التأهيل والتدريب هي التى تختلف عن إجراءات تأهيل وتدريب مراجع الحسابات العادى.

#### ب- معيار الاستقلال والحياد

يجب أن يكون مراجع الحسابات في ظل الحاسب مستقلاً ومحايداً في الواقع وفي الظاهر، ولكن لأنه عادة ما يختلف تشكيل فريق المراجعة عنه في ظل المراجعة العادية فيجب أن ينسحب مفهوم الاستقلال بشقيه الفعلى والظاهرى على كل أعضاء الفريق، خاصة من هم من خارج مكتب المراجعة، مثل خبير النظم، والإنترنت والاتصال عن بعد.

### ج- معيار بذل العناية المهنية الكافية

يجب أن يبذل مراجع الحسابات فى ظل الحاسب العناية المهنية الكافية والملائمة. ويتطلب الأمر منه أن يفى بمسئوليته القانونية والمهنية، مع مراعاة أنه وفريق المراجعة مطالبون ببذل عناية مهنية أكبر، خاصة عن أداء عملية المراجعة أو تطبيق معايير العمل الميدانى كما سنوضح فيما بعد.

#### 2- معيار العمل الميدانى

من المعروف أن معايير العمل الميدانى الثلاث هى المعايير التى تحكم سلوك مراجع الحسابات فى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. من خلال تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية وجمع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة. ويختلف كيفية الالتزام بهذه المعايير بصورة كبيرة فى حالة المراجعة فى ظل الحاسب عنها فى ظل التشغيل اليدوى لنظام المعلومات المحاسبى، وذلك على النحو التالى :

أ- فيما يتعلق بمعيار التخطيط السليم للعمل وتقسيمه والإشراف الملائم على المساعدين

من المؤكد أن مهام تخطيط وتقسيم العمل وتعيين وتخصيص المساعدين والإشراف عليهم، فى حالة المراجعة فى ظل الحاسب، ستكون من أصعب وأكثر تعقيداً وذلك للأسباب التالية :

- يواجه المراجع عند وضع الخطة الإستراتيجية العامة للمراجعة ضرورة تقييم واختبار أنواع من الرقابة لا توجد فى حالة المراجعة فى ظل التشغيل اليدوى لنظام المعلومات المحاسبى.
- قد تتطلب عملية المراجعة مساعدين لا يتواجدون بالمكتب مما يضطر المراجع للاستعانة بخبرات وتخصصات من خارج المكتب، أو إعادة تأهيل وتدريب بعض المساعدين الموجودين بالمكتب.
- صعوبة الإشراف على المساعدين من المحاسبين والمراجعين.
- صعوبة مراقبة تشغيل المساعدين وآدائهم لمهام كثيرة على الحاسب الآلى نفسه.

ب- فيما يتعلق بمعيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية يعتبر هذا المعيار على وجه الخصوص من أكثر معايير المراجعة تأثراً باستخدام العميل للحاسب الآلى فى تشغيل النظام المحاسبى، لما لذلك من أثر كبير على خطة وبرنامج المراجعة النهائى. وسنولى هذا المعيار اهتماماً كبيراً فى الصفحات التالية.

ج- فيما يتعلق بمعيار جمع الأدلة الكافية والملائمة يتطلب وفاء المراجع بهذا المعيار إدراك أثر استخدام العميل للحاسب على نوع الأدلة من ناحية وإجراءات جمع هذه الأدلة من ناحية أخرى. فقد تتغير أنواع الأدلة الواجب جمعها بسبب عدم وجود مستندات المصدر والمستخدم كمستندات لدفاتر اليومية والأستاذ. كما قد تتغير وسائل جمع الأدلة ربما بسبب أن المراجع قد يضطر لإحلال الحاسب الآلى وبرنامج تشغيله لأغراض الفحص المادى الذى يؤديه فى ظل النظام اليدوى. هذا وسنعاود دراسة أثر الحاسب على إجراءات المراجعة فى الصفحات التالية.

### 3- معيار التقرير

لا تختلف معايير التقرير باختلاف طريقة تشغيل العميل لنظامه المحاسبى وتوصيل المعلومات المحاسبية، لأن التقرير هو المنتج النهائى لعملية المراجعة حسبما تم تخطيطها وتنفيذها ولذلك يلزم أن يعد مراجع الحسابات فى ظل الحاسب تقريره ملتزماً بالمعايير الأربعة للتقرير وهى :

- أ- أن يشير فى تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية وإيضاحاتها قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية.
- ب- أن يشير فى تقريره إلى الظروف التى لم يراعى فيها الاتساق فى تطبيق المبادئ المحاسبية.

- ج- أن يفترض كفاية الإفصاح ما لم يشر فى تقريره إلى غير ذلك.
- د- أن يبدى رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وسببه.

### ثالثاً إجراءات المراجعة فى ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات

لاشك أن استخدام الحاسب فى تشغيل نظام المعلومات المحاسبى لدى العميل يؤثر فى خطة وبرنامج المراجعة، وبالتالي تتأثر إجراءات المراجعة، سواء كانت إجراءات إختبارات مدى الالتزام أو إجراءات الاختبارات الجوهرية للتفاصيل وإجراءات الفحص التحليلى. وسوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات المراجعة الملائمة فى ظل استخدام العميل للحاسب فى تشغيل النظام المحاسبى لديه من خلال النقاط الرئيسية التالية :

#### 1- أثر التشغيل الآلى للبيانات على إجراءات المراجعة

يجب أن يكون مراجع الحسابات ملماً بأساليب المراجعة فى ظل التشغيل اليدوى للبيانات وكذلك فى ظل استخدام الحاسب، وأن يكون قادراً على إختيار أسلوب المراجعة الأكثر ملائمة لأداء عملية المراجعة بجودة مرتفعة دون الإخلال باعتبارات التكلفة. وعلى سبيل المثال، فإن تدفق المستندات خلال النظام الذى يعمل بالحاسب يتم جيداً من خلال الفحص اليدوى لخريطة تدفق النظام.

ونظراً لأن التشغيل الآلى للبيانات يؤثر فى إجراءات المراجعة فإن المراجع يضطر دائماً لاستخدام الأساليب الآلية بجانب الإجراءات اليدوية. وعادة تستخدم الإجراءات اليدوية فى مرحلة الفحص كمرحلة من مراحل المراجعة، بينما يمكن استخدام خليط من الإجراءات اليدوية والآلية فى أداء إختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية كالتالى :

#### 1/1- مرحلة الفحص

عندما يحدد المراجع فى ظل الحاسب ما هى الرقابات السابق وصفها فى نظام الرقابة الداخلية فإنه يستخدم الإجراءات اليدوية فى مرحلة الفحص. وتشمل الإجراءات التى يعتمد عليها فى تحديد هذه الرقابات، مناقشة موظفى العميل والاعتماد على ملف الإجراءات، توصيف المهام والوظائف، خرائط التدفق، جداول القرارات وصور أخرى من التوثيق. وتعتبر هذه الإجراءات اليدوية صالحة للاستخدام فى النظم اليدوية وشبه الآلية والإلكترونية.

ومع ذلك ففي ظل الحاسب سوف يستخدم المراجع هذه الإجراءات للبحث عن أنواع الرقابة غير الموجودة في النظام اليدوى أو شبه الآلى. ومن أمثلة الرقابات المرتبطة بنظم الحاسب تلك الرقابات التى تكتشف الأخطاء الإلكترونية فى ذاكرة الحاسب.

### 2/1- مرحلة اختبارات مدى الالتزام

يستخدم المراجع فى ظل الحاسب خليط من الإجراءات اليدوية والآلية لتحديد كيف تعمل تلك الرقابات التى قرر اختبارها. وإذا ما تركنا تأثير الإجراءات اليدوية باستخدام الحاسب جانباً فإنها تستخدم بطريقة مشابهة مع استخدامها فى ظل التشغيل اليدوى وشبه الآلى للبيانات، لأن الأساليب الإلكترونية خاصة بالمراجعة فى ظل الحاسب فقط.

وعلى الرغم من استخدام نظام الحاسب فما زال المراجع يؤدى الإجراءات اليدوية. وعلى سبيل المثال لى يحدد المراجع ما إذا كان الفصل بين المهام، كمطلب للرقابة الداخلية قائماً، فإنه لابد وأن يلاحظ مباشرة الأفراد بنفسه ليتأكد من أن تلك المهام منفصلة عن بعضها البعض عند أدائها.

ومع ذلك فإن أداء اختبار مدى الالتزام لتحديد ما إذا كانت الرقابات التى يتضمنها برنامج الحاسب يتم ممارستها بطريقة سليمة يتطلب أن يستفيد المراجع تلقائياً من الأساليب والوسائل الإلكترونية، وعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بعمل اختبار بيانات برنامج ما لتحديد ما إذا كانت المعلومات غير الصحيحة يتم رفضها كما كان مخططاً.

### 3/1- مرحلة الاختبارات الجوهرية

سوف يستخدم المراجع فى ظل الحاسب خليط من الإجراءات اليدوية والآلية لأغراض أداء الاختبارات الجوهرية. وتتشابه الإجراءات اليدوية مع الإجراءات المستخدمة لفحص واختبار أنواع مختلفة من الأنظمة، بينما لا يمكن استخدام الأساليب الإلكترونية فى غير مراجعة الحاسب.

وعلى سبيل المثال، عند أداء الاختبارات المباشرة لأرصدة حسابات العملاء يمكن استخدام كلاً من الأساليب الإلكترونية واليدوية. كما أن

المصادقات التى ترد من العملاء، مع تعليقاتهم عليها، يتم فحصها والنظر فيها يدوياً بمعرفة المراجع. ومع ذلك فقد تكون المصادقات نفسها قد تم طبعها باستخدام برنامج مراجعة معين بهدف تحديد أسلوب العينة المستخدم، اختبار العينة، ثم طبع المصادقات تمهيداً لارسالها بالبريد.

## 2- إختبارات المراجعة فى ظل استخدام العميل للحاسب

سبق أن أوضحنا أن أهداف المراجع لا تختلف إذا استخدم العميل الحاسب الآلى. وما زال المراجع حريصاً على الالتزام بمعايير المراجعة عند دراسة وتقييم الرقابة الداخلية وجمع الأدلة. ويلتزم المراجع بهذين المعيارين عن طريق أدائه لإختبارات مدى الالتزام والإختبارات الجوهرية بعد إستكمال فحص النظام ومع ذلك سوف تختلف الإجراءات المستخدمة فى أداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية عندما يتم استخدام الحاسب كالتالى :

- أ- أصبح من المطلوب إجراءات جديدة لأداء إختبارات مدى الالتزام لأن المراجع يجب أن يختبر رقابات غير موجودة فى النظم اليدوية.
- ب- وأصبح من المطلوب أيضاً إجراءات جديدة لأداء كل من إختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية، عندما يضطر المراجع للاعتماد على الحاسب للحصول على معلومات لا يمكن الحصول عليها من خلال الإجراءات اليدوية.

## 3- أداء إختبارات مدى الالتزام فى ظل الحاسب

تتشابه مرحلة أداء إختبارات مدى الالتزام فى مراجعة الحاسب معها فى حالة النظم اليدوية وشبه الآلية لأن الهدف تحديد ما إذا كانت الرقابات السابق وضعها يتم تنفيذها عملياً. ومع ذلك يختلف أداء الاختبارات فى ظل الحاسب بسبب الإجراءات المحددة للزمة لاختبار الرقابة الموجودة فى نظم التشغيل الآلى للبيانات، وتعمل هذه الرقابات الإضافية على توسيع دور اختبارات مدى الالتزام حيث تتطلب أداء إجراءات يدوية وآلية عديدة، كما يلى :

### 1/3- إختبارات مدى الالتزام بالرقابات العامة

الرقابات العامة هي الرقابة ذات الآثار الحافزة (بمعنى أنها إذا كانت ضعيفة أو غير موجودة فإنه لا يمكن الاعتماد على أى نوع من أنواع الرقابة وعند اختبار مدى الالتزام بالرقابات العامة يعتمد المراجع بقوة على الإجراءات اليدوية.

### 2/3- اختبار مدى الالتزام برقابة التطبيق

تعرف رقابات التطبيق بأنها الرقابات المرتبطة بمهام محددة يؤديها الحاسب مثل تطبيقات المخزون وتطبيقات النقدية بالبنك، وعلى عكس الرقابات العامة فإن أداء اختبارات مدى الالتزام برقابات التطبيق يعتمد على الأساليب الإلكترونية. وعلى سبيل المثال يستخدم الأسلوب الإلكتروني لاختبار رقابة التطبيق لضمان أن المدخلات الرقمية رقمية فعلاً. ويستخدم الأسلوب الإلكتروني كذلك لاختبار التشغيل الصحيح للرقابة التي تمنع الاختبار الفردي للمرتبات من تجاوز حد معين. ومع ذلك فإن بعض رقابات التطبيق قد تتطلب اختبارات يدوية للتأكد من إنها تعمل بطريقة سليمة. وعلى سبيل المثال الرقابة بهدف ضمان توزيع المخرجات على مستخدميها المستهدفين يتم اختبارها يدوياً.

### 4- أداء الإختبارات الجوهرية في ظل الحاسب

بغض النظر عن طريقة تشغيل البيانات المحاسبية فإن الاختبارات الجوهرية تتكون من عنصرين وهما اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة واختبارات الفحص التحليلي على المعلومات المالية، كما يلي :

### 1/4- اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة

يختلف مدخل ونطاق اختبار تفاصيل العمليات والأرصدة حسب درجة تعقيد نظام المعلومات. فإذا استخدم العميل الحاسب لإمساك الدفاتر وأداء عمليات النظام اليدوى فإن الاختبارات الجوهرية لن تختلف عنها فى ظل وسيلة تشغيل أخرى - وعلى سبيل المثال قد يستخدم الحاسب نفس الأشكال لإعداد وطبع اليومية، والأستاذ المساعد والأستاذ العام كما فى النظام اليدوى.

وفى هذه الحالة قد لا يجد المراجع صعوبة فى تتبع مستندات المصدر للقيود فى هذه اليوميات أو الدفاتر، وبالعكس.

فإذا افترضنا أن العميل استخدم الحاسب بصورة معقدة، مثال ذلك ان يستخدم لإصدار أوامر البيع والصرف وتحديد حدود الائتمان عند البيع الآجل للعملاء، عندئذ لن توجد دفاتر يومية توجد دفاتر أستاذ مساعد العملاء فقط على شريط مغنط أو ملف. وقد يحتوى الأستاذ العام فقط على أرصدة العملاء دون أية تفاصيل تشرح هذه الأرصدة. وكنتيجة لما سبق ستختلف الاختبارات الجوهرية حيث لا يمكن تجاهل وجود الحاسب. ومن المفروض أن يستخدم المراجع الحاسب والبرامج فى مثل هذه الحالات على الأقل للوصول إلى أرصدة حسابات دفتر الأستاذ المساعد والأستاذ العام.

وتصبح الاختبارات الجوهرية فى ظل الحاسب أكثر تعقيداً إذا أراد المراجع أن يصل لما هو أبعد من رصيد الحساب. ومن أمثلة الاختبارات الإضافية تتبع العمليات وتشغيلها خلال نظام الحاسب أو فحص محتوى الملفات المحتفظ بها على وسائل مغنطة. ولإنجاز مثل هذه الاختبارات قد يعتمد المراجع بقوة على الحاسب وبرامج المراجعة المعقدة.

#### 2/4- إجراءات الفحص التحليلي

لا يختلف دور إجراءات الفحص التحليلية كاختبار جوهرى للتفاصيل فى ظل الحاسب عنه فى ظل النظم اليدوية وشبه الآلية. والهدف أساساً من أداء إجراءات الفحص التحليلي إكتشاف العلاقات غير العادية بين المعلومات أو البيانات المالية. ويمكن أن توجد هذه العلاقات كنتيجة للأخطاء أو التلاعبات فى تشغيل البيانات المحاسبية. ومن أهم صور إجراءات إكتشاف هذه العلاقات تحليل النسب المالية وتحليل الاتجاه. وبالرغم من إمكانية استخدام الحاسب لأداء مثل هذه الاختبارات إلا أن هذا الاستخدام ليس قضية جوهرية فى مراجعة الحاسب.

وحتى فى ظل النظم المستخدمة للحاسب تماماً فإن معظم العمليات الحسابية والمقارنات السابقة يمكن إعدادها يدوياً وباستخدام الآلات الحاسبة،

أو بتشغيل برنامج الجداول الإلكترونية على الحاسبات الصغيرة. وبالرغم من أن التحليل التفصيلي مثل مقارنة المبيعات، التكاليف، والمصاريف لخطوط إنتاج كثيرة يمكن عمله باستخدام الحاسب إلا أن هذا الأمر لا يكون ملائماً من ناحية التكلفة دائماً.

وهناك إجراءات فحص تحليلي أخرى مثل تحديد العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المرتبطة بها يجب آداؤها يدوياً أو باستخدام الآلة الحاسبة، ولأن المعلومات لا تكون موجودة في قاعدة بيانات الحاسب. وعلى سبيل المثال فإن نصيب كل فرع من فروع الشركة من المساحة المخصصة لنشاط التسويق مقاسة بالقدم المربع، وهي معلومات ملائمة لتحليل المبيعات، قد يصعب تخزينها على الحاسب.

#### 5- الاختبارات ثنائية الهدف في ظل الحاسب

حتى نوضح أهمية الاختبارات ثنائية الهدف فسوف نعرض لمفهومها ثم تبين أهميتها وكيفية أداء المراجع لها على النحو التالي :

#### 1/5- مفهوم الاختبارات ثنائية الهدف

وفقاً لمعايير المراجعة يجب على مراجع الحسابات أن يقوم أولاً باختبارات مدى الالتزام ثم يقوم ثانياً بأداء الاختبارات الجوهرية وفقاً لنتائج اختبارات مدى الالتزام. ومع ذلك فإن هذه المعايير لا تستبعد أن يقوم المراجع بأداء نوعي الاختبارات في آن واحد. ولذلك يمكن القول بأن الاختبارات ثنائية الهدف هي الاختبارات التي يقوم بها المراجع لتحديد مدى الالتزام بمقومات الرقابة الداخلية وأداء الاختبارات الجوهرية للتفاصيل في نفس الوقت.

#### 2/5- أهمية الاختبارات ثنائية الهدف

يقوم المراجع بأداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية في آن واحد بهدف استخدام وقته بفعالية. ويمكن تحقيق هذه الفعالية إذا استخدم الإجراءات اليدوية بجانب الإجراءات بالحاسب في نفس الوقت. وكمثال عند مراجعة فواتير المبيعات، في ظل المراجعة اليدوية يؤدي المراجع إجراءات،

وهما اختبار مدى الالتزام والاختبار الجوهرى، عند اختبار كل فاتورة تم تحديدها لكى يتم فحصها حيث :

أ- قد يفحص المراجع عمل الموظف المسئول لكى يختبر كل فاتورة من حيث صحة كتابتها، تصنيفها الصحيح فى دفتر يومية المبيعات، والتوثيق المستندى. وقطعاً فإن المراجع هنا يركز على مدى الالتزام بالرقابة الداخلية على فواتير المبيعات.

ب- يؤدى المراجع أيضاً الاختبارات الجوهرية عندما يفحص الدقة فى كتابة الفاتورة وصحة توصيفها فى يومية المبيعات وسلامة توثيق التسجيل الدفترى للفاتورة. وقطعاً سيكون غير كفاء إذا فحص الفاتورة مرة للتحقق من الصحة الكتابية والشكلية لها، ومرة أخرى يفحصها للتحقق من الرقابة الداخلية السليمة عليها.

### 3/5- الاختبارات ثنائية الهدف عند استخدام الحاسب فى الفحص

يمكن إجراء الاختبارات ثنائية الهدف أيضاً عند أداء الاختبارات باستخدام الحاسب بالنسبة لفاتورة البيع. فيمكن أن يتضمن برنامج الحاسب اكتشاف الفواتير التى تزيد قيمتها عن 10000 جنيه. وقد يكون هذه الفواتير فقط نتيجة لبعض الأخطاء فى إدخال أسعار وكميات المبيعات. ويمكننا عمل اختبارات مدى الالتزام بتخصيص سجلات خاصة لفواتير المبيعات أكثر من 10000 جنيه كما يمكننا عمل اختبارات جوهرية للتحقق من قيمة المبيعات باستخدام الحاسب لتجميع حاصر ضرب كميات وأسعار المبيعات.

### 6- دور المراجع والحاسب فى أداء اختبارات المراجعة

مراجع الحسابات الذى يستخدم الحاسب فى عمل اختبارات المراجعة هو أى مراجع سواء كان مراجعاً خارجياً أو داخلياً وسواء كان له مكتب خاص أو مراقب حسابات بالجهال المركزى للمحاسبات كمراجع مستقل. وتشمل الإجراءات التى يؤديها المراجع باستخدام الحاسب معظم إجراءات المراجعة.

وتوجد العديد من أساليب استخدام المراجع للحاسب فى أداء اختبارات المراجعة، ومع ذلك فإن اختيار أسلوب دون غيره يناسب مهمة المراجعة يعتبر مسألة غاية فى الصعوبة، تحكمها مجموعة من العوامل يجب أن يأخذها المراجع فى الحسبان أهمها المراجعة حول ومن خلال وبالحاسب.

#### أ- المراجعة حول الحاسب.

تؤدى المراجعة حول الحاسب عن طريق فحص ومضاهاة مدخلات الحاسب مع مخرجاته. ويمكن أن تكون عملية المضاهاة هذه سهلة أو صعبة. وعلى سبيل المثال، فإن رصيد إجمالى العملاء فى نهاية الفترة يجب أن يتساوى مع رصيدهم أول الفترة مضافاً إليه الحركة المدينة ومطروحاً منه الحركة الدائنة فى الحساب. ولكن المراجعة حول الحاسب لبند المرتبات مثلاً عادة ما تمثل صعوبة للمراجع خاصة فيما يتعلق بالتأكد من أن صافى المرتبات صحيحاً بدون فحص يدوى لعمليات حسابية عديدة خاصة بالاستقطاعات.

ويقصد بالمراجعة حول الحاسب أن المراجع يعمل خارج الحاسب. وهذا الأسلوب قد يكون مقبولاً فى حالات معينة، وغير مقبول فى حالات أخرى. فهو أسلوب مقبول إذا كان الحاسب يستخدم كآلة عملاقة لإمساك الدفاتر حيث يسهل مضاهاة المخرجات بالمدخلات. أما إذا كان من الصعب فهم العلاقة بين المدخلات والمخرجات، بدون فحص التشغيل الوسيط للحاسب، فإن هذا الأسلوب سيكون غير مقبول.

#### ب- المراجعة من خلال الحاسب:

يقصد بالمراجعة من خلال الحاسب أن الحاسب وبرامج الحاسب سوف ينظر لها كهدف للمراجعة، بمعنى أن المراجع يركز على الحاسب وبرامجه مباشرة وليس فحص نتائج التشغيل مثل المخرجات أو الملفات. وفى ظل المراجعة من خلال الحاسب يكون هدف المراجع أداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية على الحاسب وبرامج الحاسب، سواء كانت

ببرامج تشغيل الحاسب أو برامج التطبيق. وعلى سبيل المثال يؤدى المراجع اختبارات مدى الالتزام لكى يحدد ما إذا كان نظام التشغيل يتيح تخزين ونسخ الملفات بطريقة صحيحة أم لا. ويمكنه أداء الاختبارات الجوهرية لتحديد مدى صحة العمليات الحسابية لبند المرتبات مثلاً.

ج- المراجعة بالحاسب .

ويقصد بالمراجعة بالحاسب أن الحاسب وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة. وفى ظل المراجعة بالحاسب ينظر المراجع للحاسب وبرامجه كمساعدين أو محاسب تحت التمرين عند أداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية، وعلى سبيل المثال عند فحص حساب العملاء يمكن أن يستخدم الحاسب لفحص سجلات العملاء وعمل اختبارات مدى الالتزام، لتحديد ما إذا كان كل سجل يحتوى على المعلومات الصحيحة لحد الائتمان المسموح به للعميل. كما يمكن استخدام الحاسب لإعداد مصادقات العملاء لأغراض أداء الاختبارات الجوهرية لحسابات العملاء.

#### رابعاً: المراجعة المستمرة فى ظل التجارة الإلكترونية

شهد الربع الأخير من القرن العشرين نمواً هائلاً فى متغيرات بيئة الممارسة المحاسبية وممارسة المراجعة تبعاً لذلك. وكان من أهم هذه التغيرات ما يعرف بتكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية وما ينطويان عليه من متغيرات فرعية. وكان لهذه التغيرات البيئية تأثير ملموس وجوهري على ممارسات الأعمال ومن ثم على نظام المعلومات المحاسبى وبالضرورة على تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

#### 1- تعريف التجارة الإلكترونية .

وتعرف التجارة الالكترونية E.C بأنها عمليات تبادل السلع والخدمات إلكترونياً، سواء باستخدام التبادل الإلكتروني للبيانات EDI أو البريد الإلكتروني E.Mail، أو الفاكس، أو التحويلات الالكترونية EFT وشبكة المعلومات الدولية Internet، أو أي وسيلة إلكترونية أخرى.

والتبادل الإلكتروني للبيانات EDI عبارة عن آلية لتنفيذ الصفقات الإلكترونية من خلال التعامل غير الورقي أو الإلكتروني بين الحاسبات وبعضها البعض.

وأدى ظهور التجارة الإلكترونية من ناحية، واعتمادها على تكنولوجيا المعلومات، خاصة الإنترنت، من ناحية أخرى، إلى ظهور نظم معلومات المحاسبة الفورية RTA، وبالتالي فقد لزم الأمر أن يتم تطوير مداخل ممارسة المراجعة الخارجية. فطبيعة معاملات العملاء في ظل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات تفرض التحول من المراجعة الورقية إلى المراجعة غير الورقية، وأن نظام المعلومات المحاسبي نفسه أصبح غير ورقي، أو يتم إنتاج وتوصيل المعلومات إلكترونياً.

## 2- المراجعة المستمرة Continuous Auditing

تمثل المراجعة المستمرة مدخلاً لتطوير نموذج مراجعة الحسابات التقليدي الذي يقضي بتخطيط و أداء أعمال مراجعة الحسابات سنوياً من خلال قبول التكليف وتخطيط أعمال المراجعة و أداء هذه الأعمال لجمع الأدلة وأخيراً بلورة النتائج وإعداد التقرير.

وتعرف المراجعة المستمرة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي.

وبالنظر لهذا التعريف يمكننا ملاحظة ما يلي:

أ) أن المراجعة المستمرة مراجعة خارجية وخدمة مهنية تصديقية ثلاثية الأطراف، باعتبارها مجرد مدخل جديد للمراجعة التقليدية الخارجية للحسابات، بمعنى أن الهدف الأولي لمراجعة الحسابات وكذا معايير المراجعة المتعارف عليها لن يتغيران، لكن إجراءات المراجعة هي التي ستتغير بعض الشيء، كما سنرى.

ب) أن المراجعة المستمرة هي عملية مراجعة، بمعنى أنها ليست مجرد فحص. ولذلك يلزم أن تنتهي بإبداء رأي فني محايد، بجانب ختم بالتصديق المستمر يظهر على موقع الشركة على الانترنت.

ج) أن المراجعة المستمرة لكي تنتهي برأي فني محايد من جانب مراقب الحسابات فإنها تنطوي بالضرورة على تجميع وتقييم أدلة إثبات ملائمة وكافية، وإن كانت ستكون بمعنى مختلف عما هو عليه في حالة المراجعة السنوية التقليدية.

د) أن المراجعة المستمرة عملية منظمة، بمعنى أنها تتكون من مراحل متتابعة متكاملة منطقية، تحتوي بدورها على عدة خطوات متكاملة أيضاً. وأن هذه المراحل تبدأ بقبول التكليف وتنتهي بالتقرير ورأي مراقب الحسابات، مروراً بمرحلتى تخطيط أعمال المراجعة، وتنفيذ هذه الأعمال.

هـ) أن أدلة الإثبات التي تحتاجها المراجعة المستمرة هي أدلة إلكترونية غير ورقية متسقة مع مجال ونطاق هذه المراجعة، كما سنوضح بعد قليل.

و) أن المعلومات والتقارير المالية مجال هذه المراجعة هي معلومات مالية أنتجها نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي، مما يعني أنها معلومات وتقارير مالية فورية سيتم نشرها من خلال شبكة المعلومات الدولية، من خلال موقع الشركة على الانترنت.

ز) أن جمع أدلة الإثبات الإلكترونية في ظل المراجعة المستمرة سوف يتطلب بالضرورة تخطيط آداء إجراءات غير نمطية للمراجعة، والسبب ببساطة أن معظم المعلومات التي سيتم مراجعتها ستكون موجودة في صورة إلكترونية فقط في ظل نظام المحاسبة الفورية RTA، والذي يتطلب من مراقب الحسابات تطبيق مدخل المراجعة المستمرة.

#### 1/2- الطلب على المراجعة المستمرة

في حقيقة الأمر تستمد المراجعة المستمرة الطلب عليها، كخدمة مهنية تصديقية، من الطلب على المراجعة الخارجية التقليدية، بصفة أساسية،

والذي يرجع إلى حاجة مستخدمي القوائم المالية لتخفيض خطر المعلومات عند اتخاذهم للقرارات، وذلك من خلال الاعتماد على معلومات موثوق فيها قابلة للاعتماد عليها نتيجة مراجعتها.

ولكن يمكن القول بأن هناك طلب إضافي على المراجعة المستمرة مستحدث من ثورة وتكنولوجيا المعلومات. إذ أن هذه التكنولوجيا المعلوماتية قد أثرت في مداخل وممارسات الأعمال وبالتالي في طبيعة تشغيل نظام المعلومات المحاسبي، الذي أصبح ينتج ويوصل معلومات فورية، تحتاج بدورها إلى ما يؤكد على صحتها، ومن ثم تخفيض خطر معلومات متخذ القرار المعتمد عليها.

ومن هذا المنطلق يمكننا بلورة أهم أسباب وأشكال الطلب على المراجعة المستمرة فيما يلي:

#### 1/1/2 - حاجة متخذ القرار إلى تخفيض خطر المعلومات

في ظل الإفصاح الفوري عن المعلومات المالية، من المفترض أن هذه المعلومات تستوفي خاصية الوقتية. ويجب أن تكون هذه المعلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الفورية أو المتسارعة. وبالقسط حتى تكون هذه المعلومات موثوق فيها يجب أن تكون قد تم مراجعتها مراجعة مستمرة، حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات بالاختيار من بين البدائل المتاحة والممكنة وبما يعظم صافي منفعة متخذ القرار.

#### وللتوضيح

يمكن القول بأن إفصاح شركة (س) مثلاً عن معلومات مالية فورية من شأنه أن يمد المستثمر في أسهم الشركة بالبورصة بمعلومات فورية. فإن كانت هذه المعلومات تم مراجعتها مراجعة مستمرة، فإنه سوف يستثمر في أسهم الشركة إذا كان الأمر مربحاً بالنسبة له، أو سوف يبيع أسهم الشركة إذا كان ذلك في صالحه. وفي الحالتين فإن المعلومات المالية الفورية التي تم مراجعتها مراجعة مستمرة قد ساعدته في اتخاذ القرار السليم، أي تجنب خطر عائد القرار الخطأ.

## 2/1/2- حاجة الملاك للرقابة المستمرة على الإدارة

إذا كانت رقابة المساهمين على مجالس إدارات الشركات المساهمة حق أصيل لهم باعتبارهم الملاك، فإن هذا الحق لن يختلف في ظل المراجعة المستمرة. بل بالعكس فإن المراجعة المستمرة ستكون أداة للرقابة الخارجية المستمرة من جانب الملاك على مجالس إدارات الشركات. وللتوضيح

إذا سلمنا بأن المعلومات المالية الفورية أداة للرقابة المالية المستمرة من جانب المساهمين على مجلس الإدارة فإن المراجعة المستمرة تدعم هذه الرقابة، لأن المراجعة المستمرة تحقق قيمة مضافة مستمرة لهذه المعلومات.

## 3/1/2- الاستجابة للآثار المهنية الجوهرية لتكنولوجيا المعلومات:

تتميز المراجعة المستمرة بأنها جاءت كاستجابة مهنية للآثار الحتمية لتكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة. كان هناك طلب على هذه الخدمة المهنية فرضته التطورات المتلاحقة المتسارعة في أدوات تكنولوجيا المعلومات، حيث أثرت أدوات تكنولوجيا المعلومات الجديدة، مثل الإنترنت والتبادل الإلكتروني للبيانات وغيرها، على ممارسات الأعمال، بحيث أصبحت كثير من الشركات تنشر قوائمها المالية المرحلية والسنوية عبر الإنترنت، وبصفة مستمرة، الأمر الذي يحتاج إلى مراجعة مستمرة، إذ لم تعد المراجعة التقليدية الورقية السنوية كافية له.

وقد ساعدت تكنولوجيا المعلومات على أن تصبح المعلومات الإلكترونية والرقمية Digital أكثر مرونة وأسهل استحواداً وأيسر على نقلها من طرف لآخر، وأسهل في تخزينها وتلخيصها وتنظيمها، بالمقارنة بالمعلومات الورقية. وبالتالي يجب مراجعتها من خلال مراجعة إلكترونية مستمرة غير ورقية، وهي المراجعة المستمرة.

وساعدت تكنولوجيا المعلومات الشركات على أداء معاملاتها إلكترونياً، وإعداد قوائمها المالية بصفة فورية اعتماداً على نظام معلومات محاسبي فوري. ومن المعروف أنه في ظل نظم المحاسبة الفورية RTA

سيتكون المعلومات المالية، وكذا أدلة المراجعة، متاحة في صورة الكترونية، حيث تحل الرسائل الالكترونية محل المستندات الورقية، والملفات محل البيانات المحاسبية.

## 2/2- اهدف المراجعة المستمرة

باعتبار المراجعة المستمرة مدخلاً معاصراً لتطوير مراجعة الحسابات في شكلها التقليدي فإن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة أن يبدي مراقب الحسابات رأياً فنياً محايداً بشأن مدى صدق المعلومات والتقارير المالية المنتجة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي. وكذا منح الشركة ختم التصديق المستمر.

ويشتق من هذا الهدف العام للمراجعة المستمرة الأهداف الفرعية الآتية:

أ) إضفاء الصدق المستمر على الإفصاح الفوري للشركات عبر الإنترنت.

ب) مساعدة أصحاب المصلحة في الشركة، خاصة المساهمون وهيئة سوق المال، بل وكافة زوار موقع الشركة في ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على الشركات.

ج) تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية في حماية الأصول، الحفاظ على موضوعية البيانات، وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها وموثوق فيها، كما يوضح ختم التصديق المستمر على موقع الشركة وكذا تقرير مراقب الحسابات.

## 3/2- مزايا المراجعة المستمرة

وفقاً للمفهوم السابق للمراجعة المستمرة ونظراً للطبيعة المميزة لهذه المراجعة ومقارنة بكل من النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات من ناحية والخدمات المهنية المستحدثة في مواجهة تكنولوجيا المعلومات مثل الخدمات الاستشارية والتأكيد الثقة في موقع الشركة على الأنترنت من ناحية أخرى، فإن المراجعة المستمرة تتميز بما يلي:

أ) أن المراجعة المستمرة مراجعة فورية مستمرة للنظم غير الورقية والتبادل الالكتروني للبيانات.

ب) المراجعة اليدوية أو المراجعة حول الحاسب غير مناسبة في ظل نظم المحاسبة الفورية حيث مستندات المعاملات إما لم تعد موجودة بالمرّة أو يتم تخزينها إلكترونياً.

جـ) تساعد المراجعة المستمرة على تخفيض تكلفة أداء أعمال المراجعة، خاصة عن طريق ما يلي:

- تمكين مراقب الحسابات من اختبار عينة كبيرة من معاملات وبيانات الشركة بطريقة أسرع وأكفأ من استخدام أساليب المراجعة حول الحاسب.
- تخفيض الوقت والتكلفة اللذان كان يستغرقهما المراجعون في الاختبار اليدوي للمعاملات وأرصدة الحسابات.

د) تؤدي المراجعة المستمرة إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية لأنها تسمح لمراقب الحسابات بأن يولي اهتماماً أكبر لكل من الإلمام بطبيعة نشاط وأعمال وصناعة عميله من ناحية، وهيكّل الرقابة الداخلية لديه من ناحية أخرى.

هـ) المراجعة المستمرة هي أفضل المداخل لتخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة مستمر لمواقع الشركات على الإنترنت، باعتبارها أهم أدوات تكنولوجيا المعلومات استخداماً في توصيل المعلومات المحاسبية الفورية في المستقبل المنظور.

#### 4/2- مجال المراجعة المستمرة

يشتمل مجال المراجعة المستمرة على ما يلي:

أ) المعلومات والتقارير المالية الفورية؛ سواء الخاصة بالمركز المالي، أو الدخل، أو التدفقات النقدية، أو التغير في حقوق الملاك.

ب) الإيضاحات المتممة للمعلومات المالية الفورية.

جـ) كافة المعلومات المالية الجوهرية التي يمكن أن ينتجها نظام المحاسبة الفورية ويتم نشرها بصفة مستمرة وفورية من خلال موقع الشركة على الإنترنت مثلاً، المؤشرات المالية والتقلبات غير العادية في مؤشرات الأداء وأسبابها.

## 5/2- معيار المراجعة المستمرة

سبق وأن ذكرنا أن المراجعة المستمرة مراجعة خارجية سيؤديها مراقب الحسابات المكلف بمراجعة القوائم المالية التاريخية السنوية للشركة. ولذلك فالقاعدة أن تظل معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS العشر صالحة، بل وملزمة له لأغراض قبول وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة المستمرة وإعداد التقرير وتوصيل الرأي الفني المحايد بشأن مدى كفاءة وفعالية وسلامة نظام معلومات المحاسبة الفورية المباشرة في تحقيق الهدف منه.

وعليه فإننا نعتقد بشأن هذه المعايير ما يلي:

### 1/4/2- المعايير العامة

وتتكون من ثلاثة معايير خاصة بالتأهيل والتدريب والاستقلال وبذل

العناية المهنية كما يلي:

(أ) معيار التأهيل والتدريب

يعتبر هذا المعيار مناسباً تماماً حسب مفهومه في المراجعة السنوية

التقليدية مع مراعاة ما يلي:

- يجب على مراقب الحسابات أن يكون قد سبق له دراسة، والتدريب على، استخدامات تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة.
- يجب عليه أن يجتاز برنامجاً تدريبياً في هذا المجال كل سنتين تحت إشراف جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

(ب) معيار الاستقلال والحياد

يعتبر هذا المعيار مناسباً تماماً حسب مفهومه ومتطلباته في المراجعة

السنوية التقليدية مع مراعاة ما يلي:

- ألا يؤدي نفس المراجع الخدمات الاستشارية لعميله والخاصة بأمن وسلامة المعلومات وتصميم نظام المحاسبة الفوري المباشر.
- يجوز الجمع بين المراجعة المستمرة وخدمة التأكيد المهني على الثقة في موقع الشركة على الانترنت.

ج) معيار بذل العناية المهنية الكافية

يجب أن يبذل مراقب الحسابات العناية المهنية الكافية في قبول التكليف بالمراجعة المستمرة وتخطيط وآداء أعمال هذه المراجعة وإعداد وعرض تقريره، تماماً كما في ظل المراجعة السنوية، مع ملاحظة ما يلي:

- أنه سيكون أيضاً مسئولاً مسئولية أخلاقية خاصة عن الحفاظ على أسرار وسمعة عميله بصفة مستمرة إذ سيكون من حقه الدخول باستمرار على قواعد بيانات العميل.

- أنه سيكون مسئولاً أيضاً عن اكتشاف الغش الالكتروني.

- أنه سيكون مسئولاً أيضاً عن اكتشاف أية تصرفات الكترونية غير قانونية من جانب عميله.

- أنه سيكون مسئولاً كل ثلاثة شهور عن تقييم ما إذا كان هناك شك مبدئي في استمرار منشأة العميل.

2/4/2- معايير العمل الميدانى

وتتكون من ثلاثة معايير خاصة بالتخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين، وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وجمع الأدلة كما يلي:

أ) معيار تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين

بداية فالمعيار يعتبر مناسباً حيث سيكون تخطيط أعمال المراجعة المستمرة أسهل وأيسر من المراجعة السنوية بلا شك، كما أن المساعدين سيكونون ذوي خبرات ومهارات مهنية خاصة. وعلى مراقب الحسابات أيضاً:

- أن يحرص على مرونة خطة وبرنامج المراجعة نظراً لقصر مدة المراجعة واستمراريتها أيضاً.

- أن يستعين بمساعدين ذوي خبرة عملية فنية ومهنية في مجال تقييم نظم معلومات المحاسبة الفورية. وتحديد الاستثناءات الجوهرية في المعلومات المالية المستمرة المباشرة.

ب) معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية

بداية فالمعيار مناسب كما في المراجعة السنوية، ولكن هناك عدة اعتبارات مهنية تفرضها طبيعة وأهداف المراجعة المستمرة ومجالها، أهمها ما يلي:

• أن الهدف النهائي من تقييم هيكل الرقابة الداخلية تحديد مدى وتوقيت وطبيعة الاختبارات الأساسية للمراجعة المستمرة.

• أن الرقابات الداخلية محل التقييم يجب أن تشمل أيضاً على الرقابة على أمن وسلامة المعلومات وموقع الشركة على الإنترنت وعدم إساءة استخدام تكنولوجيا المعلومات.

• أن اختبارات رقابية معينة تحتاج لاهتمام متزايد مثل الملاحظة وإعادة الأداء.

• أن اختبارات الرقابة غالباً ما ستكون متزامنة مع الاختبارات الجوهرية أو الأساسية للمراجعة.

ج) جمع الأدلة الكافية والملائمة

طالما أن مراقب الحسابات سيقوم بمراجعة مستمرة للنظام المحاسبي الفوري المباشر فهو في حاجة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، كما في المراجعة السنوية، ولكن مع مراعاة ما يلي:

• أن الأدلة التي يجب جمعها هي أدلة إلكترونية غير ورقية في المقام الأول.

• أن إجراءات جمع هذه الأدلة، رغم أنها تشمل على الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، إلا أنها ستؤدي آلياً، بل ومن خلال البرامج الجاهزة وشبكة الإنترنت فيما يتعلق بكفاءة نظام معلومات المحاسبة الفورية المباشر في إنتاج وتوصيل هذه المعلومات بكفاءة.

• أن هذه الأدلة يجب أن تساعد في إبداء الرأي بشأن ما إذا كانت هناك استثناءات جوهرية في المعلومات المالية الفورية. واتخاذ القرار بوضع ختم المراجعة المستمرة على موقع الشركة على الإنترنت.

### 3/4/2- معايير التقرير

من المعروف أن معايير التقرير للمراجعة السنوية التقليدية أربع. وهي؛ الإشارة إلى ما إذا كانت القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ومدى كفاية الإفصاح، والظروف التي لم يراعى فيها الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، وأخيراً وحدة الرأي.

وفي ظل المراجعة المستمرة لن يلتزم مراقب الحسابات بكل هذه المعايير، أو بمعنى آخر لن يكون في حاجة للالتزام بها كلها، كما يلي:

(أ) معيار الإشارة إلى مقياس صدق القوائم المالية

يناسب هذا المعيار حالة المراجعة المستمرة لما يلي:

- لأن مراقب الحسابات وإن كان لن يجمع دليل كاف وملام بشأن التزام الإدارة بمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية، إلا أنه سوف يشير إلى هذه المعايير عند تحديد ما إذا كانت المعلومات والتقارير المالية خالية من التحريفات الجوهرية.
- لأن مراقب الحسابات سيؤكد بشأن ما إذا كان هناك استثناءات جوهرية في معاملات الشركة يجب فحصها فوراً أو في وقت لاحق.

(ب) معيار الإشارة للظروف التي لم يراعى فيها الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية

القاعدة في حالة المراجعة السنوية أن يشير مراقب الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم يراعى فيها الثبات في تطبيق المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية.

ويناسب هذا المعيار المراجعة المستمرة بصفة مبدئية ولكن بصيغة أخرى، وهي أن المراجع سوف يشير في تقريره إلى المعاملات الاستثنائية الجوهرية وما إذا كانت ناتجة عن عدم ثبات في تطبيق المعايير والسياسات المحاسبية الفورية.

جاء معيار افتراض كفاية الإفصاح ما لم يشير المراجع إلى غير ذلك

القاعدة في المراجعة السنوية أن يفترض مراقب الحسابات كفاية الإفصاح، فإن حدث ولم يكن كافياً، عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره، وغالباً سيعدل هذا التقرير.

والمعيار مناسب تماماً لحالة المراجعة المستمرة، إذ القاعدة أنه إذا استنتج مراقب الحسابات عدم كفاية الإفصاح المحاسبي الفوري المباشر فعليه أن يشير في تقريره الفوري إلى ذلك كحالة من حالات الاستثناءات الجوهرية، حسب حكمه المهني بالطبع.

(د) معيار وحدة الرأي

القاعدة في المراجعة السنوية أن يبدي مراقب الحسابات رأيه على القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة لها كوحدة واحدة.

ولأن مراقب الحسابات في حالة المراجعة المستمرة لن يبدي رأياً فنياً محايداً على مثل هذه القوائم المالية، بل سيبدي رأياً فنياً محايداً على المعلومات والتقارير المالية الفورية المباشرة التي انتجها نظام المعلومات المحاسبي الفوري مباشرة وما إذا كان من حق الشركة الحصول على ختم التصديق المستمر على موقعها، فإن هذا المعيار مناسب بصفة عامة.

## 5/2- مخرجات المراجعة المستمرة

بعد أن يصل مراقب الحسابات إلى استنتاج بخصوص ما إذا كانت تقارير الشركة وسجلات عملياتها خالية من التحريفات الجوهرية أم لا. وعلى ضوء استنتاجه. سوف يختلف محتوى عرض مخرجات عملية المراجعة المستمرة كما يلي:

### 1/5/2- حالة عدم وجود تحريف جوهري

إذا خلص مراقب الحسابات إلى عدم وجود تحريفات جوهرية في سجل معاملات الشركة وتقاريرها المالية عندئذ فإنه سيصدر حكمه بإضفاء الصدق على المعلومات المالية التي سوف تفصح عنها الشركة للطرف الثالث عبر الانترنت. وسيتم التعبير عن هذا الصدق أو هذه الثقة بمنح الشركة ختم

المراجعة المستمرة للتصديق Continuous Adit Seal of Attestation وهو ختم مشابه لختم مراقب الحسابات بالتأكيد على الثقة في الموقع Web Trust Seal of Assurance، كما سنوضح لاحقاً في هذا الشأن. ومهنياً فهناك عدة أبعاد لهذا المنتج المهني للمراجعة المستمرة نوجزها فيما يلي:

أ) يتم عرض الختم على صفحات المعلومات المالية للشركة مع الربط بتقرير مراقب الحسابات في نفس الوقت.

ب) على من يرغب من مستخدمي موقع الشركة على الانترنت في التأكد من أن الشركة قد استوفت شروط وضع هذا الختم أن يضغط على الختم نفسه ويذهب مباشرة إلى صفحة موقع الوكيل التكنولوجي (مثلاً NIT) ليتأكد من أحقية الشركة في الحصول على ختم مراقب الحسابات.

جـ) على أصحاب المصلحة في هذا المنتج المهني لمراقب الحسابات الأخذ في الحسبان عدة أمور، أهمها ما يلي:

• أنه من الصعب على الشركة أن تفصح عن قوائم مالية كاملة كل يوم أو كل أسبوع، ولذلك فسوف تفصح فقط عن المعلومات المالية الرئيسية (الهامة) على موقعها على الإنترنت.

• أن الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات في المراجعة المستمرة قد لا تكون كافية لتمكينه من إبداء رأي فني محايد بشأن صدق كافة عناصر القوائم المالية.

• أن تقرير المراجعة المستمرة يجب أن يحدد، أو يشير إلى، موضوع التقرير، إجراءات المراجعة التي آداها مراقب الحسابات، ويحدد نتائج المراجعة، ويمتنع فيه المراجع عن إبداء الرأي، ويشير إلى أنه لا يغطي القوائم المالية للشركة ككل.

## 2/5/2. حالة وجود تحريفات جوهرية

وفقاً لطبيعة وأهداف ومجال المراجعة المستمرة، إذا توصل مراقب الحسابات إلى وجود تحريفات جوهرية في المعلومات المالية الأساسية الهامة، أو في سجلات المعاملات، ولم يتم تصويبها من خلال خطابه للإدارة أو لجنة المراجعة، فلن يتم منح الشركة ختم التصديق على هذه المعلومات. وأياً كان التقرير فسوف يكون معديلاً، ولمن يرغب من مستخدمي الموقع الخاص بالشركة يمكن الدخول على تقرير مراقب الحسابات عن طريق الوسيط التكنولوجي المستقل NIT مثلاً.

## 6/2- تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة

بالرجوع إلى تعريف ومجال وأهداف المراجعة المستمرة يمكننا الآن توقع كيف يظهر تقرير مراقب الحسابات عن أعمال هذه المراجعة. ويمكن إيجاز أهم سمات ومحتوى هذا التقرير وبدائله على النحو التالي:

### 1/6/2- بدائل الرأي

أ) إذا توصل مراقب الحسابات إلى أن المعلومات المالية المفصح عنها، وسجلات المعاملات المالية، خالية من التحريفات الجوهرية فسوف يفوض الشركة الخادمة NIT بإظهار ختم التصديق على موقع الشركة محل المراجعة على الإنترنت ويبدى رأياً نظيفاً.

ب) أما إذا وجد تحريفاً جوهرياً في المعلومات المفصح عنها وسجل المعاملات فسوف يعدل رأيه بإبداء رأي متحفظ أو معاكس حسب حكمه المهني وأسباب وجوهية التحريف. ولا يمنح الشركة ختم التصديق على موقعها على الإنترنت.

جـ) أما إذا فرضت الإدارة قيوداً على أعماله أو فقد هو استقلاله فسوف يمتنع عن إبداء الرأي، وبالطبع لن يسمح بوضع ختم التصديق المستمر على موقع الشركة على الإنترنت.

## 2/6/2 - النواحي الشكلية ومحتوى التقرير النظيف

إذا ما قرر مراقب الحسابات إعداد تقرير نظيف برأيه على المعلومات المالية المفصّل عنها فسوف يستوفي هذا التقرير النواحي الشكلية التالية، ويحتوي أيضاً على ما يلي:

### 1/2/6/2. النواحي الشكلية للتقرير النظيف

يمكن إيجاز أهم النواحي الشكلية للتقرير النظيف فيما يلي:

- أ) يعنون التقرير بأنه تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة.
- ب) يوجه التقرير إلى مساهمي الشركة ومجلس الإدارة وجهات الرقابة الرسمية كأصحاب مصلحة في الشركة.
- جـ) يتكون التقرير من ثلاث فقرات وهي: الفقرة التمهيدية، فقرة النطاق، وفقرة الرأي.
- د) يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من أداء أعمال المراجعة وهي غالباً كل أسبوع أو 15 يوم.
- هـ) يوقع التقرير من مراقب الحسابات مصحوباً باسم المكتب وعنوانه ورقم س.م.م.

### 2/2/6/2. محتوى التقرير النظيف

من ناحية الجوهر يجب أن يشير التقرير في كل فقرة من فقراته إلى ما يتوافق مع عنوانها والهدف منها كما يلي:

#### (1) الفقرة التمهيدية

يجب أن يشير التقرير في الفقرة التمهيدية إلى ما يلي:

- أن مراقب الحسابات مراجع أي لم يختبر ولم يفحص.
- أنه راجع المعلومات والتقارير المالية الرئيسية، التي انتجها نظام معلومات المحاسبة الفورية لدى الشركة والمفصّل عنها على موقع الشركة.
- الفترة التي تغطيها هذه المعلومات وهي غالباً يوماً أو أسبوعاً.
- أن المعلومات والتقارير المالية الرئيسية مسئولية إدارة الشركة.
- أن مسئوليته مراجعة هذه المعلومات والتقارير المالية وإبداء الرأي عليها.

ب) فقرة النطاق

يجب أن يشير التقرير في فقرة النطاق إلى ما يلي:

- أن المراجع قام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المستمرة المتعارف عليها.
- أن هذه المعايير تتطلب منه تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت المعلومات والتقارير المالية المفصح عنها عبر الانترنت خالية من التحريفات والاستثناءات الجوهرية.
- أنه قام بالتحقق من التقارير والمعلومات المالية المرفقة.
- أنه قام بالتحقق من مدى كفاءة نظام معلومات المحاسبة الفورية في إنتاج هذه المعلومات والتقارير.
- أنه يعتقد أن ما قام به من أعمال المراجعة كاف لإبداء الرأي والتصريح من عدمه بأحقية الشركة في ختم التصديق المستمر.

ج) فقرة الرأي

- من الطبيعي أن تختلف فقرة الرأي في هذا التقرير عنها في حالة التقرير عن أعمال المراجعة السنوية. وذلك بما يتمشى مع طبيعة مجال وأهداف ونطاق الخدمة المهنية في كلتا الحالتين. ويمكن إيجاز أهم ما تشير إلى فقرة الرأي في حالة المراجعة المستمرة فيما يلي:
- الإشارة إلى أنه سوف يبدي رأياً.
  - الإشارة إلى أن التقارير والمعلومات المالية المفصح عنها على موقع الشركة متماشية مع معايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية.
  - الإشارة إلى الفترة المحاسبية (يوم أو أسبوع).

## مثال

شركة الياسمين لتكنولوجيا المعلومات شركة مساهمة مصرية مقيدة بالبورصة. كلفت الجمعية العامة للشركة مكتب الأستاذ ياسر شحاته المحاسب القانوني بمراجعة حسابات الشركة عن سنة 2007 وبعمل مراجعة مستمرة لحسابات الشركة يومياً.

ويوم السبت 2007/3/3 أفصحت الشركة على موقعها على الإنترنت [www.Yasso.com](http://www.Yasso.com) عن معاملات مبيعات وتحصيل من العملاء، واستثمار في أسهم في بورصة الإسكندرية بمبلغ 2000000، 500000، 1200000 جنيه على التوالي. واتضح لمراقب الحسابات خلو هذه المعلومات والمعاملات من التحريفات الجوهرية، وبالتالي فقد أعد تقريراً نظيفاً، يظهر على الصورة التالية :

## تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة

السادة/ مساهمي شركة الياسمين لتكنولوجيا المعلومات  
/ مجلس إدارة الشركة  
/ هيئة سوق المال

راجعنا المعلومات والتقارير المالية المرفقة والخاصة بشركة الياسمين لتكنولوجيا المعلومات عن يوم 2007/3/3 والمتمثلة في معلومات المبيعات والمتحصلات من العملاء والاستثمارات المقننة. وكذا التقارير المالية عن حركة المبيعات والتغير في قيمة وأداء محفظة الاستثمار في الأوراق المالية. إن هذه المعلومات والتقارير مسئولية الإدارة، ومسئوليتنا إبداء الرأي عليها وتحديد مدى أحقية الشركة بختم التصديق المستمر على موقعها على الإنترنت، بناء على مراجعتنا لها.

"لقد قمنا بمراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المستمرة المتعارف عليها. وتتطلب منا هذه المعايير تخطيط وأداء أعمال المراجعة المستمرة لتحديد ما إذا كانت المعلومات والتقارير المالية الفورية خالية من التحريفات والاستثناءات الجوهرية. لقد قمنا بالتحقق من الاستثناءات الجوهرية في المعلومات والتقارير المالية الفورية كما قمنا بتقييم مدى كفاءة نظام معلومات المحاسبة الفورية في إنتاج وتوصيل معلومات فورية مباشرة قابلة للاعتماد عليها من خلال الإنترنت. كما تحققنا من مدى الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية. ونعتقد أن ما قمنا به من أعمال المراجعة كاف لإبداء الرأي وتحديد مدى أحقية الشركة في ختم التصديق المستمر".

"ومن رأينا أن المعلومات والتقارير المالية المشار إليها أعلاه خالية، في كل جوانبها الهامة، من التحريفات والاستثناءات الجوهرية وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح ذات الصلة. وأن الشركة من حقها وضع ختم التصديق المستمر على موقعها على الإنترنت [www.Yasso.com](http://www.Yasso.com) وفقاً لمعايير المراجعة المستمرة

مكتب الأستاذ ياسر شحاته

ش محمد أبو تريكة الأهلاوى

السبت 2007/3/3

س.م.م. 20000

## خامساً : التأكيد المهني على الثقة في مواقع الشركات على الإنترنت *Web. Trust* والتأكيد على الثقة فى نظم المعلومات الفورية *Sys. Trust*

أثرت التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات تأثيراً كبيراً على مداخل وأساليب المراجعة الخارجية من ناحية، وعلى تشكيلة خدمات مراقب الحسابات من جهة أخرى. وتعتبر خدمة التأكيد المهني على الثقة في موقع الشركة على الانترنت *Web Trust* إحدى أهم الخدمات المهنية التي أضيفت لتشكيلة خدمات مراقب الحسابات منذ منتصف العقد الأخير تقريباً من القرن العشرين، فما هي هذه الخدمة؟ وما مجالها ونطاقها، ومن يقوم بها؟ وما هي متطلبات تخطيطها وتنفيذها، وما شكل منتجها النهائي ولمن يقدم؟.

ومن ناحية أخرى تعد خدمة التأكيد المهني على الثقة فى نظم المعلومات الفورية *Sys.Trust* واحدة من الخدمات المهنية المرتبطة ببيئة التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات، ولهذه الخدمة متطلبات مهنية تتعلق بالتوصيف المهني لها وبتقرير مراقب الحسابات عن التأكيد على الثقة فى نظام المعلومات.

1- خدمة التأكيد المهني على الثقة فى مواقع الشركات على الإنترنت *Web Trust*  
مهنياً تعرف خدمة التأكيد على الثقة في الموقع على الانترنت بأنها عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الانترنت، لاختبار مدى تمشي هذه المزاعم مع معايير الثقة في الموقع، وتوصيل النتائج إلى أصحاب المصلحة في الموقع، وبصفة خاصة الإدارة وزائري الموقع نفسه.

وبالنظر إلى هذا التعريف يتضح لنا ما يلي:

أ ( أن خدمة التأكيد المهني على الثقة في الموقع خدمة تصديقية ثلاثية الأطراف، حيث الإدارة طرف يفصح عن معلومات على الموقع وعن مزاعم بأنها قد استوفت معايير الثقة في الموقع خاصة أمن الموقع وسلامة المعاملات التجارية وإجراءاتها وخصوصية الزائرين للموقع.

أما الطرف الثاني فهو مراقب الحسابات الذي تكلفه الإدارة لاختبار مدى صدق مزاعمها وإبداء الرأي والختم على الموقع. بينما الطرف الثالث هنا سيكون من الشمول بحيث لا يقف فقط عند الملاك والمقرضين والدائنين وتقابات العمال بل سوف يشمل كافة زائري الموقع نفسه.

(ب) أن خدمة التأكيد عملية منظمة لأنها تتكون من عدة مراحل وخطوات ستبدأ بقبول المراجع للتكليف من الإدارة وتنتهي بإعداد التقرير وإبداء الرأي وختم الثقة على الموقع، مروراً بعملية التخطيط والتنفيذ.

(جـ) أن الأدلة التي يجمعها مراقب الحسابات القائم باختبار مدى صحة مزاعم الإدارة بشأن الثقة في الموقع هي الأساس الذي سوف يبنى عليه رأيه الفني من ناحية، ومنح ختم التأكيد على الثقة للموقع من ناحية أخرى.

(د) أن التأكيد المهني على الثقة في الموقع يقدم تأكيداً إيجابياً مثل المراجعة، وليس تأكيداً سلبياً مثل الفحص المحدود، ولذلك فإن هذه الخدمة تؤكد على الثقة في الموقع، أو تضيف لصدق إفصاح الإدارة عن مزاعمها بشأن الموقع. ولكنها لا تقدم تأكيدات بشأن جودة السلع والخدمات التي يتم بيعها من خلال الموقع.

(هـ) أن مجال الاختبار في هذه الخدمة هو مزاعم الإدارة بشأن الثقة فيما تفصح عنه على موقعها. وأن معظم هذه المزاعم سيتركز بصفة رئيسية على:

- سلامة المعاملات التجارية.
- سلامة إجراءات تنفيذ المعاملات التجارية.
- ضمان خصوصية الزائرين للموقع.
- ضمان أمن الموقع.

(و) أن مقياس صدق مزاعم الإدارة بشأن الموقع تتكون من المبادئ أو المعايير الخاصة بالثقة في الموقع، مثل الأمن، والإفصاح، والخصوصية... الخ.

ز ( أن المنتج النهائي لهذه الخدمة عبارة عن رأي فنى محايد يبدیه مراقب الحسابات من خلال تقرير يقدمه للإدارة وأصحاب المصلحة فى الشركة وزائري الموقع.

#### 1/1- الطلب على خدمة التأكيد على الثقة فى الموقع

بداية يمكن مهنيًا تصنيف هذه الخدمة كواحدة من الخدمات المهنية المستحدثة لمواجهة فائض الطلب - فجوة التوقعات - على تشكيلة خدمات مراقب الحسابات فى نهاية القرن العشرين، وبداية القرن الحادى والعشرين. ويمكن رد الطلب على هذه الخدمة إلى الأسباب الآتية:

أ ( لزيادة المعاملات التجارية عبر الانترنت، خاصة التجارية بين الشركات والأفراد، يجب دعم ثقة الأفراد فى المواقع على الانترنت. ولن يتحقق ذلك إلى بختم التأكيد على الثقة فى الموقع.

ب) تؤدي هذه الخدمة إلى زيادة عنصر الأمان فى المعاملات التجارية وتنشيطها.

جـ) زيادة ثقة مستخدمي الانترنت فى مراقب الحسابات فى أداء هذه الخدمة، كإمتداد لكفاءته وسمعته المهنية فى أداء خدمات مهنية مستقرة، مثل المراجعة والفحص المحدود، ورغبة فى عدم ترك سوق الممارسة المهنية لأدعياء المهنة.

د ( لأن المؤسسات المالية، خاصة البنوك، طرف أصيل فى إتمام المعاملات من خلال التجارة الالكترونية فإنها تريد ما يطمئنها إلى سلامة مواقع المتعاملين التجاريين خاصة عبر الإنترنت، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال قيام مراقب الحسابات بأداء خدمة التأكيد المهني على الثقة فى الموقع.

هـ) أن الكيانات التنظيمية مثل المنشآت التجارية والمستشفيات الخاصة ومنشآت تجارة البرمجيات والكتب وشركات الطيران، وحتى المنشآت صغيرة الحجم، تحتاج لدعم فرصها التسويقية الالكترونية. والسبيل إلى ذلك طلب خدمة التأكيد على الثقة فى مواقعها على الانترنت.

و ( حاجة الزائرين للمواقع على الانترنت والمتعاملين تجارياً مع الشركات من خلال مواقعها يرغبون في التأكد من عدم سوء استخدام بياناتهم الخاصة ودعم أمن وسلامة هذه البيانات، والسبيل إلى ذلك هذه الخدمة المهنية للتأكيد على الثقة في الموقع.

#### 2/1- مجال خدمة التأكيد المهني على الثقة في الموقع

القاعدة أن مجال خدمة التأكيد على الثقة في الموقع هو مزاعم الإدارة وإفصاحاتها على موقع الشركة عن استيفاء الموقع لمبادئ الثقة فيه. ومن أهم مزاعم الإدارة هذه ما يلي:

- أ ( الإفصاح الكافي عن نشاط الشركة في مجال التجارة الالكترونية.
- ب) أن المعاملات والصفقات التجارية من خلال الموقع متفقة مع ما تم الإفصاح عنه، في هذا الشأن.
- جـ) أن الشركة صممت ونفذت إجراءات وآليات ونظم رقابية تكفل سلامة واكتمال إثبات وتشغيل طلبات العملاء، وعملاء التجارة الالكترونية.
- د ( أن الشركة صممت ونفذت، وتعاقدت إن لزم الأمر على، وسائل ملائمة وكافية لحماية بيانات العميل من سوء الاستخدام.
- هـ) أن معاملات التجارة الالكترونية مستوفاة لمقاييس الثقة الصادرة عن المنظمات المهنية.

#### 3/1- ختم التأكيد على الثقة في الموقع كمنتج مهني

كما أشرنا من قبل فإن المستهدف من هذه الخدمة أن يبدي مراقب الحسابات رأياً فنياً محايداً على مزاعم الإدارة بشأن الثقة في موقع الشركة على الانترنت. ويجب أن يتبع إعداد التقرير نتيجة اختبار هذه المزاعم إصدار ختم الثقة على موقع الشركة (العميل) على الانترنت. وفي سبيل الوصول إلى هذا الوضع يراعي ما يلي:

- أ ( نحن نعتقد أنه بدخول مراقب الحسابات في مصر هذه الخدمة يلزم أن تستعاقد جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية - أو وزارة المالية في الوضع الراهن - مع شركة متخصصة في تكنولوجيا المعلومات، خاصة في

مجال بناء المواقع وتأمينها ومراقبتها. وافترض أن هذه الشركة سيكون أسمها شركة النيل لتكنولوجيا المعلومات NIT.

(ب) بعد إعداد مراقب الحسابات لتقريره عن اختبار مزاعم إدارة شركة (المنصورة مثلاً للتجارة) تتولى شركة NIT وضع ختم الثقة على موقع شركة المنصورة على الإنترنت.

(جـ) عند دخول زائر معين، وليكن المستثمر البنك الأهلي المصري في أسهم شركة المنصورة، ويريد الوصول إلى تقرير مراقب الحسابات فسوف يضبط على ختم الثقة على موقع الشركة فتتولى عندئذ شركة NIT توصيل البنك الأهلي بتقرير مراقب الحسابات بشأن نتيجة اختبار مزاعم إدارة شركة المنصورة فيما يتعلق بالثقة في موقعها.

(د) تتولى شركة NIT بعد ذلك اتباع الوسائل اللازمة من البحث والتقصي والمتابعة لضمان حماية ختم الثقة على الموقع، وعدم استخدام هذا الختم في مواقع أخرى على سبيل الغش.

(هـ) إذا تنحى مراقب الحسابات بعد 90 يوم، هي مدة بقاء ختم الثقة على الموقع، أو عين مراقب حسابات آخر، فسوف يخبر مراقب الحسابات شركة NIT لنزع ختم الثقة من على موقع الشركة.

#### 4/1- معايير خدمة التأكيد المهني على الثقة في الموقع

نحن نعتقد بأن مراقب الحسابات مؤهل لممارسة هذه الخدمة المهنية في مصر في الفترة القادمة. وعليه أن يقبل التكليف بها من إدارة الشركة صاحبة الموقع ويخطط وينفذ أعمال الاختبار ويقدم تقريره للإدارة والزائرين ومستخدمي الموقع وأصحاب المصلحة في المنشأة في ضوء معايير الخدمات التصديقية الآتية:

#### 1/4/1- المعايير العامة

وهي المعايير الخاصة بالتكوين العلمي والعمل لمؤدي خدمة التصديق، وتشتمل على خمسة معايير، كما يلي:

**أ) الكفاءة العلمية والعملية:**

يجب أن يؤدي الاختبار محاسب مؤهل ومدرب بدرجة عالية وملائمة في مجال التأكيد المهني وتكنولوجيا المعلومات واستخدامات وسلامة المعلومات.

**ب) المعرفة الكافية بمجال التكليف:**

يجب أن يقوم بالاختبار محاسب لديه معرفة كافية بالمواقع على الانترنت واعتبارات أو مبادئ الخصوصية والأمن وسلامة الإجراءات والمعاملات والإفصاح عنها.  
**ج) شرط قبول التكليف:**

يجب أن يقوم المحاسب باختبار الموقع إذا توافر لديه السبب المقنع بتوافر شرطان:  
**الشرط الأول :**

أن مزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة قابلة للتقييم وفق معيار ملائم وضعته جهة معينة، أو تضمنه الإفصاح عن المزاعم بصورة شاملة وكافية بما يجعل الزائر للموقع قادراً على فهمه.  
**الشرط الثاني :**

أن المزاعم قابلة للتقويم أو القياس المتسق والمعقول باستخدام هذا المعيار.

**والتوضيح**

يجب أن تزعم الإدارة بأن هناك من الإجراءات والأساليب ما هو كاف للحفاظ على خصوصية زائر الموقع. في هذه الحالة يؤدي مراقب الحسابات اختباره للوقوف على ما إذا كان هناك فعلاً حفاظ على خصوصية زائر الموقع أم لا.  
**د) الاستقلال:**

يجب أن يكون مراقب الحسابات القائم بالاختبار مستقلاً في الظاهر والواقع في كافة الأمور الخاصة بالتكليف.

هـ) العناية المهنية:

يجب أن يبذل مراقب الحسابات العناية المهنية الكافية في كافة مراحل أداء التكليف. وبخلاف مسؤوليته القانونية والمهنية، العادية فسوف يكون مسؤولاً عن التحقق من مدى سلامة وصدق إجراءات تنفيذ المعاملات الالكترونية بطريقة آمنة.

2/4/1- معايير العمل الميدانى

وهي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال الاختبار وتنفيذها وجمع الأدلة

كالتالى:

أ) تخطيط العمل والإشراف على المساعدين.

يجب على مراقب الحسابات القائم بالاختبار أن يخطط أعمال الاختبار ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة خاصة مساعديه من غير المحاسبين.

ب) الحصول على الأدلة الكافية:

يجب أن يجمع مراقب الحسابات الأدلة الكافية التي تقدم أساساً معقولاً لاستنتاجاته التي سوف يتضمنها تقريره والتي تحدد مدى أحقية العميل في ختم التأكيد على الثقة، خاصة فيما يتعلق بتمشي مزاعم الإدارة بشأن الثقة في الموقع مع المقاييس أو المعايير المقبولة الخاصة بالثقة.

3/4/1- معايير التقرير

وتشتمل على أربعة معايير كالتالى:

أ) يجب أن يشير المراجع في تقريره عن التأكيد على الثقة في الموقع إلى مزاعم الإدارة التي افصحت عنها بخصوص الثقة في الموقع.

ب) يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى ما إذا كانت مزاعم الإدارة متمشية، في كل جوانبها الهامة، مع المعايير أو المقاييس القائمة.

ج) يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن آليات الإدارة للرقابة على الموقع عادة ما يكون بها أوجه قصور متلازمة.

د) يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى ما يحذر به مستخدمي

الموقع وتقريره من أن ظهور ختم التأكيد على الثقة على الموقع لا يعني بأي

حال من الأحوال إمكانية تغيير التقرير أو تحديثه أو تقديم تأكيد إضافي

في مواجهة ما يستجد من ظروف تالية لتاريخ التقرير.

### 5/1- متطلبات تخطيط أعمال التأكيد على الثقة في الموقع

خدمة التأكيد المهني، على مزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الإنترنت، خاصة فيما يتعلق بمقومات الثقة في الموقع، خدمة مهنية متكاملة تحتاج من مراقب الحسابات، أو الممارس، تخطيط أعمال التأكيد باختبار مزاعم الإدارة. ومن أهم متطلبات تخطيط أعمال الاختبار ما يلي:

#### 1/5/1- الإلمام بطبيعة نشاط الشركة وموقعها على الإنترنت

يتطلب تخطيط أعمال اختبار مزاعم الإدارة بشأن الثقة في موقع الشركة أن يلم مراقب الحسابات بما يلي:

أ ( طبيعة نشاط الشركة وما إذا كان ملائماً لإبرام الصفقات عبر الإنترنت أم لا؟

ب) أسم موقع الشركة على الإنترنت.

ج) تصميم صفحات موقع الشركة على الإنترنت.

د ( إجراءات تلقي وتنفيذ طلبات العملاء عبر الإنترنت.

هـ) إجراءات طلب الشركة للشراء من الغير من خلال الإفصاح على موقعها عبر الإنترنت.

و ( الشكل القانوني للشركة وعلاقتها بجهات الرقابة الرسمية، مثل هيئة سوق المال.

ز ( طبيعة وخريطة نظام المعلومات الإداري والمحاسبي الفوري المعمول به لدى الشركة.

#### 2/5/1- الإلمام بمقاييس الثقة في الموقع

يتطلب تخطيط أعمال الاختبار أيضاً وقوف مراقب الحسابات، أو الممارس، على المبادئ أو المقاييس، الحالية المعترف بها، وكذا أية تطورات فيها، والتي يجب أن تلتزم بها الإدارة، والتي سيكون هذا الالتزام مجالاً للاختبار. وأهم هذه المقاييس أو المبادئ ما يلي:

أ ( مبدأ الخصوصية:

يجب أن تلتزم الإدارة بالمحافظة على خصوصية عملائها، وعدم السماح لنفسها أو لغيرها بإساءة استخدام البيانات الخاصة بالعميل.

(ب) دقة وسلامة ممارسات ومعاملات الأعمال:

يجب أن تلتزم الإدارة باتساع الإجراءات الكافية والملائمة التي تكفل سلامة ودقة معاملاتها وكذا اتصالاتها من خلال الانترنت.  
(ج) القابلية للثقة:

يجب أن تلتزم الإدارة باتخاذ الإجراءات والاحتياطات اللازمة بما يعظم ثقة الغير في المعلومات المفصح عنها على الموقع من ناحية، والبيانات الخاصة بالدخول من الغير من ناحية أخرى.  
(د) الأمن:

يجب أن تلتزم الإدارة بتصميم وتنفيذ ومتابعة آليات ونظم وأدوات ملائمة وكافية لضمان أمن وسلامة الموقع.  
(هـ) الاعتراف بالمسؤولية نحو الغير:

يجب أن تلتزم الإدارة بما تعطنه عن مسئوليتها نحو الغير خاصة عملاء الشركة وغيرهم من زائري الموقع، وذلك بالتثبت منهم واتباع الإجراءات المناسبة للوفاء بالتزاماتها نحوهم.  
(و) القابلية للاستخدام:

يجب أن تلتزم الإدارة بعدم تغيير استخدام موقع الشركة على الإنترنت من جانب الغير، خاصة العملاء والموردون وجهات الرقابة الرسمية.  
(ز) الإفصاح الفوري الوافي:

يجب أن تلتزم الإدارة بالإفصاح عن البيانات والإجراءات الخاصة بالثقة في الموقع، وبخاصة الإجراءات المتبعة حيال الالتزام بمبادئ دعم الثقة في الموقع.

3/5/1- تقرير مخاطر الاختبار

يتطلب تخطيط أعمال اختبار تأكيدات الإدارة بشأن الثقة في موقع الشركة على الانترنت من مراقب الحسابات، أو الممارس، صياغة نوعين من الأحكام المهنية:

أ) الحكم المهني على حدود الأهمية النسبية لكل مفردة من مفردات الإفصاح المالي عبر الموقع، مثل قيمة المشتريات أو المبيعات أو قيمة رصيد العملاء، عبر الموقع.

- ب) الحكم على مخاطر التأكيد، خاصة المخاطر التالية:
- مخاطر التكاليف بقبول أداء الخدمة رغم عدم وجود كفاءات فنية مدربة بالمكتب مما يحتمل معه تحمل تكاليف الإخلال بالمسئولية القانونية.
  - مخاطر عدم كفاءة إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية من جانب الإدارة على أمن وسلامة الموقع وخصوصية معلومات العملاء.
  - مخاطر تكنولوجيا المعلومات، خاصة ما يرتبط منها بتصميم الموقع وتشغيله وصيانتته ومحاولة السطو على ختم التأكيد على الثقة.
  - مخاطر أعمال العميل نفسه والمماثلة للخطر المتلازم، ولكن على المستوى الكلي.

#### 6/1- تقرير مراقب الحسابات عن التأكيد المهني على الثقة في الموقع

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن خدمته في مجال التأكيد على الثقة في الموقع المنتج النهائي لهذه الخدمة المهنية، له أهدافه ونواحيه الشكلية ثم له محتواه المهني، كما يلي:

1/6/1- الهدف من التقرير

يمثل التقرير أداة، أو وسيلة، اتصال لتوصيل رأي مراقب الحسابات إلى أصحاب المصلحة في الثقة في الموقع بشأن ما إذا كان الموقع مستوفياً لمعايير أو مقاييس الثقة الصادرة عن المنظمات المهنية.

2/6/1- النواحي الشكلية للتقرير

يجب أن يستوفي تقرير مراقب الحسابات، عن خدمة التأكيد على الثقة، مجموعة من النواحي الشكلية تعكس سماته كمنتج مهني من ناحية، وتتسق مع الهدف من الخدمة ومجالها والمستهدف منها من ناحية أخرى. وأهم هذه النواحي الشكلية ما يلي:

#### (1) عنوان التقرير

يجب أن يعنون التقرير بأنه:

تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التأكيد على الثقة في موقع

الشركة".

ب) لمن يوجه التقرير

يوجه التقرير عادة إلى مجلس إدارة الشركة صاحبة الموقع الذي تم التأكيد على الثقة فيه بظهور ختم الثقة. وذلك باعتبار أن إدارة الشركة هي التي كلفت مراقب الحسابات كممارس بالتحقق من استيفاء الموقع لمقاييس الثقة. ويتمشى هذا الوضع مع كون الخدمة المهنية خدمة تصديقية، كما سبق وأوضحنا في سياق توصيفنا لهذه الخدمة المهنية . كما يوجه أيضاً إلى زائري الموقع كطرف ثالث في هذه الخدمة المهنية.

ج) تاريخ التقرير

لأن رأي مراقب الحسابات بشأن مدى صدق تأكيدات الإدارة على موقعها يجب أن يكون في نهاية فترة الاختبار وهي ثلاثة شهور، فعادة ما يؤرخ التقرير بنهاية فترة الشهور الثلاث، وتحديدأ بتاريخ انتهاء مراقب الحسابات من أعمال الاختبار والتي غالباً ما تمتد لمدة أسبوعين بعد ذلك.

د) توقيع مراقب الحسابات

يجب أن ينتهي التقرير بالإفصاح عن اسم مكتب المحاسبة والمراجعة وأسم مراقب الحسابات ورقم سجل م. م، وأخيراً توقيع المراجع.

3/6/1- محتوى تقرير التأكيد على الثقة النظيف

القاعدة أنه إذا انتهى مراقب الحسابات من اختباره لمزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الانترنت إلى صدق هذه المزاعم، في كل جوانبها الهامة، من حيث استيفائها لمقاييس الصدق، فسوف يبدي رأياً نظيفاً، حيث يتكرر تقرير عندئذ من خمس فقرات وهي؛ فقرة تمهيدية وفقرة نطاق وفقرة لفت إنتباه ثم فقرة رأي وأخيراً فقرة تحذيريه، لكل منها محتواه كما يلي:

1/3/6/1- الفقرة التمهيديّة

يجب أن يفصح مراقب الحسابات في الفقرة التمهيديّة في تقريره عن أعمال اختبار مزاعم الإدارة بالثقة في موقع الشركة عما يلي:

أ ) الإشارة إلى أنه قام باختبار مزاعم الإدارة.

(ب) الإشارة إلى أن مزاعم الإدارة على موقعها خاصة بعمليات التجارة الإلكترونية.

(ج) ذكر أسم الموقع Com. أسم الشركة. www

(د) الفترة التي غطاها الاختبار، وهي ثلاثة أشهر.

(هـ) مزاعم الإدارة - مجال الاختبار - وهي:

- الإفصاح عن نشاط الشركة في مجال التجارة الإلكترونية.
- أن المعاملات التجارية الإلكترونية متفقة مع ما تم الإفصاح عنه.
- أن لديها رقابة فعالة تضمن لها سلامة واكتمال إثبات طلبات عملاء التجارة الإلكترونية بطريقة منظمة ومكتملة.
- أن لديها آليات رقابة فعالة تضمن حماية بيانات العميل من سوء الاستخدام من الغير بخلاف الشركة.
- أن معاملات التجارة الإلكترونية مستوفاة لمعايير الثقة الصادرة من المنظمات المهنية.

(و) الإشارة إلى مسئولية إدارة الشركة عن المزاعم التي أفصحت عنها.

(ز) الإشارة إلى أن مسئوليته قاصرة على اختبار مزاعم أو تأكيدات الإدارة وإبداء الرأي عليها بناءً على اختبارها لها.

2/3/6/1-فقرة النطاق

يجب أن يفصح التقرير في فقرة النطاق عن حدود الاختبار واساس

القيام به ومشتملات هذا الاختبار والهدف منه، وذلك على النحو التالي:

(أ) الإشارة إلى أنه قام باختباره مزاعم الإدارة حسب المعايير المهنية الملائمة لهذه الخدمة المهنية.

(ب) الإشارة إلى أن هذه المعايير المهنية تتطلب منه تخطيط وأداء

أعمال الاختبار للوصول إلى تأكيد معقول بأن مزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة خالية من التحريفات الجوهرية.

(ج) الإشارة إلى مشتملات الاختبار الذي قام به وهي:

- الحصول على فهم كاف لممارسات الشركة في مجال التجارة الالكترونية.
  - الحصول على فهم كاف لإجراءات الرقابة على صفقات التجارة الإلكترونية.
  - اختبار بعض الصفقات ومطابقتها مع الإفصاح عنها.
  - اختبار وتقييم مدى كفاءة وفعالية الأنشطة الرقابية الإلكترونية.
  - د ( الإشارة إلى أنه قام بأداء إجراءات الاختبار إلى المدى الذي رآه كافياً وإن ما قام به من اختبارات يوفر أساساً معقولاً لإبداء الرأي.
- 3/3/6/1-فقرة لفت الانتباه

تختص هذه الفقرة بالإشارة إلى لفت انتباه قارئ التقرير مستخدم الموقع إلى أن هناك أمراً بديهياً مؤداه أن الرقابة على الممارسات من خلال التجارة الالكترونية، وبالتالي على موقع الشركة، عادة ما يكون بها أوجه قصور متلازمة وبالتالي يمكن أن يكون هناك بعض الأخطاء أو الغش ولا تكتشف. أضف إلى ذلك أنه في المستقبل قد تقل فاعلية الرقابة عما رأيناها الآن. وببساطة تشير هذه الفقرة إلى ما يلي:

- أ ( أن الرقابة على الممارسات الالكترونية والموقع على الشبكة من طبيعتها أن يكون بها أوجه قصور متلازمة.
- ب) بسبب أوجه القصور في الرقابة الداخلية هذه يمكن حدوث بعض التحريفات (أخطاء - أو غش) ولن تكتشف رقابيا (خطر رقابة أكبر من الصفر).

- جـ) تقييم مدى فعالية الرقابة في المستقبل دائماً يصاحبه خطر أن مظاهر هذه الرقابة قد تصبح غير كافية مستقبلاً بسبب التغير في الظروف.
- د ( أن تغير الظروف المحيطة بالرقابة - أو بيئة الرقابة - يمكن أن يخفض من فعالية الرقابة نفسها.

4/3/6/1-فقرة الراى

- القاعدة أن تحتوي فقرة الراى على المنتج المهني أو التأكيد الإيجابي لخدمة التأكيد على الثقة في الموقع كما يلي:

- أ ( الإشارة إلى أنه يبدي رأياً.
- ب) الإشارة إلى أن الرأي خاص بتأكيدات أو مزاعم الإدارة.
- جـ) الإشارة إلى الفترة المحاسبية التي غطاها الاختبار (3 شهور).
- د ( الإشارة إلى أن تأكيدات الإدارة معروضة بعدالة بالنسبة لكل جوانبها الهامة.

هـ) الإشارة إلى أن تأكيدات الإدارة متمشية مع معايير الثقة في موقع الشركة.

#### 5/3/6/1-الفقرة التحذيرية

تخصص الفقرة التحذيرية للتأكيد على حقيقة حدود الخدمة المهنية من جهة، والتأكيد على عدم إمكانية تغيير أو تحديث التقرير في مواجهة ما يستجد من الظروف من جهة أخرى كالتالي:

أ ( الإشارة إلى أن ختم مراقب الحسابات بالتأكيد على الثقة في موقع الشركة بمثابة تأكيد على موقع الشركة (xx) فيما يتعلق بتجارتها الإلكترونية.

ب) الإشارة إلى أن الختم على موقع الشركة يعد ممثلاً رمزياً لتقرير التأكيد على الثقة في الموقع.

جـ) أن ظهور ختم المراجع على موقع الشركة على الانترنت لا يعني بأي حال من الأحوال إمكانية تغيير التقرير أو تحديثه أو تقديم تأكيد إضافي في مواجهة ما يستجد من ظروف تالية لتاريخ التقرير.

#### مثال

شركة المحاسبين الشبان شركة مساهمة تعمل في مجال صناعة البرمجيات التجارية وتنفذ صفقاتها التجارية إلكترونياً من خلال موقعها على الإنترنت [www.Accountantyoth.com](http://www.Accountantyoth.com) ومكتب المحاسب ياسر شحاته هو المكلف بأعمال المراجعة السنوية لحسابات الشركة عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31 ولأغراض التأكيد على الثقة في موقع الشركة

على الإنترنت عن الفترة من 2007/1/1 حتى 2007/3/31 فقد كلفت إدارة الشركة نفس مراقب الحسابات لآداء التأكيد المهني باختبار مزاعمها بشأن الثقة في الموقع والتي شملت ما يلي:

• الإفصاح الكامل عن صفقات التجارة الالكترونية.

• الإفصاح الكامل عن إجراءات تنفيذ المعاملات ومراقبة إثبات وتشغيل طلبات العملاء.

• الإفصاح الكامل عن إجراءات أمن وسلامة الموقع وخصوصية بيانات العملاء.

كما اتضح لمراقب الحسابات أن الشركة استوفت تماماً مقاييس الثقة في الموقع، وأنه قد جمع الدليل الكافي الملائم على ذلك، وبالتالي فقد أجاز لشركة النيل لتكنولوجيا المعلومات NIT بوضع ختم الثقة في الموقع على موقع الشركة، باعتبارها الشركة التي تعاقدت معها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لهذا الغرض، بجانب التأمين الرقمي والدخول على موقع مراقب الحسابات والشركة.

والمطلوب

بيان كيف يظهر تقرير التأكيد على الثقة في الموقع في هذه الحالة.

الحصل

طالما انتهى مراقب الحسابات، من أعمال الاختبار، إلى استيفاء الشركة لمقاييس الثقة فسوف يبدي رأياً نظيفاً. ويظهر تقريره مكوناً من 5 فقرات وهي على التوالي؛ الفقرة التمهيديّة، فقرة النطاق، فقرة لفت الإنتباه، فقرة الرأي، وأخيراً فقرة تحذيرية، كالتالي:

## تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التأكيد

### على الثقة في موقع الشركة على الانترنت

السادة/ مجلس إدارة شركة المحاسبين الشبان

/زائرو موقع شركة المحاسبين الشبان

قمنا باختبار المزاعم الظاهرة لإدارة شركة المحاسبين الشبان لصناعة البرمجيات ش.م.م على موقعها على الانترنت [www.Accountantyoth.com](http://www.Accountantyoth.com) خلال الشهور الثلاث المنتهية في 2007/3/31 فيما يتعلق بكل من:

- الإفصاح عن ممارسات الشركة فيما يتعلق بصفقات التجارة الالكترونية.
  - الإفصاح الكامل عن إجراءات تنفيذ المعاملات ومراقبة إثبات وتشغيل طلبات العملاء.
  - الإفصاح الكامل عن إجراءات أمن وسلامة الموقع وخصوصية بيانات العملاء.
- إن هذه المزاعم مسئولية إدارة الشركة وتتحصر مسئوليتنا في إبداء رأينا عليها بناءً على اختبارنا لها.

لقد قمنا بأداء أعمال الاختبار وفقاً لمعايير التأكيد المهني على الثقة في الموقع المعترف بها. وتتطلب منا هذه المعايير أن نخطط وننفذ أعمال الاختبار للوصول إلى تأكيد معقول بأن مزاعم الإدارة خالية من التحريف الجوهرى. وقد اشتمل اختبارنا على ما يلي:

- الحصول على فهم كاف لممارسات أنشطة التجارة الالكترونية للشركة وأوجه رقابتها على معالجة صفقات التجارة الالكترونية وحماية معلومات العميل.
- اختبار صفقات مختارة منفذة طبقاً للممارسات المفصّل عنها، للنشاط.
- اختبار وتقييم فاعلية أوجه الرقابة.
- أداء إجراءات الاختبار الأخرى التي رأيناها ضرورية.

ونعتقد بأن ما قمنا به من أعمال الاختبار كاف ويقدم أساساً معقولاً لكي تبدي رأينا على مزاعم الإدارة بشأن الثقة في الموقع.

ويسبب أوجه القصور المتلازمة للرقابة فاته قد توجد تحريفات في صورة أخطاء وغش ولا يتم اكتشافها. وكذلك فإن التخطيط لإجراء تقييم لمظاهر الرقابة في الفترات المستقبلية سوف يخضع لمخاطر أن هذه المظاهر قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف أو انخفاض مدى فعالية الرقابة.

ومن رأينا أن مزاعم إدارة شركة المحاسبين الشبان عن الشهور الثلاث المنتهية في 2007/3/31 تعبر بصدق، في كل جوانبها الهامة، عن الثقة في موقع الشركة على الإنترنت وذلك لكونها متوافقة مع معايير الثقة في الموقع.

ويمثل ختم الثقة في موقع شركة المحاسبين الشبان تأكيداً على الموقع فيما يتعلق بتجارة الشركة الالكترونية، وتمثيلاً رمزياً لمحتوى هذا التقرير، ولا يقصد منه، إمكانية تغيير أو تحديث هذا التقرير، أو تقديم تأكيد إضافي، في مواجهة ما يستجد من ظروف أو أحداث مستقبلية.

المحاسبون الدقهلاويون

ياسر شحاته

ش حازم إمام

س.م.م: 10000

2007/4/5

2- خدمة التأكيد المهني على الثقة فى نظم المعلومات الفورية *Sys. Trust*  
خدمة التأكيد على الثقة فى النظم خدمة مهنية تصديقية تقدم تأكيد  
إيجابى بشأن اختبار مدى صدق النظام وأمنه لخدمة المسئولين عن النظم  
ومستخدمى مخرجاتها ويتضح من هذا التعريف ما يلى :

أ- أن خدمة التأكيد على الثقة فى النظم خدمة تصديقية ثلاثية الأطراف،  
الإدارة والمراجع والمستخدمى مخرجات النظام.

ب- أن هذه الخدمة تقدم تأكيد إيجابى بشأن النظام تفسر سواء فيما يتعلق  
بإمكانية الاعتماد على النظام - أو صدقه أو فيما يتعلق بأمن النظام.

ج- أن القائم بالخدمة هو مراقب الحسابات أو المحاسب الممارس المرخص  
له بذلك.

د- أن مجال هذه الخدمة يشمل مزاعم الإدارة بشأن استيفاء النظام  
لاعتبارات الصدق والأمن.

هـ- أن مستخدمى تقرير مراقب الحسابات عن خدمة التأكيد على الثقة يمكن  
أن يكونوا :

- الإدارة.
- مجلس الإدارة.
- عملاء الشركة.
- المساهمون.

و- أن هذه الخدمة يمكن أن تطبق على نظام المعلومات ككل أو أحد مكونات  
هذا النظام.

ز- أن خدمة التأكيد المهني عملية اختبار *An examination* وهى بذلك  
امتداد لخدمة مراجعة الحسابات.

ح- أن فترة الخدمة المهنية هنا يمكن أن تكون شهر أو ثلاثة أشهر  
أو ستة شهور.

## 1/2- الطلب على خدمة التأكيد على الثقة في النظم

يمكن القول بأن الطلب على هذه الخدمة مكمل للطلب على خدمة التأكيد على الثقة في المواقع على الإنترنت.

وعموماً إذا ركزنا على نظم المعلومات، يمكننا رد الطلب على خدمة التأكيد على الثقة إلى الأسباب التالية:

أ- لكي لا يفقد مستخدمي مخرجات نظام المعلومات خدمات النظام لهم بسبب فشل النظام وعدم كفاءته.

ب- لضمان عدم تعرض النظام إلى أعمال التخريب والسطو.

ج- أن فشل النظام نفسه سيؤدي بالقطع إلى نقص الثقة في المعلومات والنظام نفسه.

د- أن عدم كفاءة النظام وأمنه سيؤثر بالسلب على ثقة الطرف الثالث خاصة المستثمرين في مخرجات النظام.

## 2/2- من يقوم بخدمة التأكيد على الثقة في نظم المعلومات؟

المساعدة أن هدف الخدمة المهنية امتداد للخدمات التصديقية لمراقب الحسابات، ولذلك يقوم بهذه الخدمة مراقب الحسابات أو المحاسب الممارس المرخص له بذلك.

ويشترط في هذا المراجع عدة اعتبارات أهمها ما يلي :

أ- أن يكون مستوفياً للمعايير العامة لخدمات التصديق خاصة معيار الكفاءة المهنية المتخصصة في مجال النظم.

ب- أن يقوم بالخدمة كعملية متكاملة يجب أن تنتهي بتأكيد إيجابي.

ج- أن يعد تقريراً عن أعمال اختبار النظام مستوفياً نواحي شكلية وموضوعية معينة.

## 3/2- فجوة الثقة Trust Gap

ظهرت فجوة الثقة الإلكترونية مصاحبة لثورة تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية. وهي بصفة عامة المساحة بين ما يحتاجه مستخدموا مخرجات نظم المعلومات من وراء هذه النظم وبين ما تتمتع به هذه النظم فعلاً

من صفات ومقومات تحقق الأمن من جهة والصدق من جهة أخرى. ومهنيا ينظر لهذه الفجوة كالتالى :

أ- أنها اعتراف واقعى بوجود طلب على خدمات التأكيد على الثقة من جانب مراقب الحسابات.

ب- أنها يجب أن تدفع الإدارة دائماً إلى الاستثمار فى النظم وطلب خدمات مراقب الحسابات للتأكيد على الثقة فيها.

ج- أنه من الصعب القضاء على هذه الفجوة على الأقل بسبب تأخر الممارسة المهنية والنمو المتسارع فى ثورة تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية وخاصة مستخدمي مخرجات نظام المعلومات دائماً إلى ما يساعدهم على تخفيض خطر المعلومات.

#### 4/2- مبادئ الثقة فى نظم المعلومات

من أجل إصدار تقرير برأى نظيف عن أعمال اختبار النظام يجب أن يستوفى المبادئ الأربع التالية والتي تمثل معايير حصول النظام على شهادة Sys.Trust :

- |                              |                  |
|------------------------------|------------------|
| أ- الجاهزية أو الإتاحة       | .Availability    |
| ب- الأمان                    | .Security        |
| ج- التكامل                   | .Integrity       |
| د- القابلية للصيانة باستمرار | .Maintainability |

#### 5/2- تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التأكيد على الثقة فى نظم المعلومات

ما لاشك فيه أن خدمة التأكيد على الثقة فى النظام خدمة مهنية متكاملة يجب أن تنتهى بمنتج تام وهو تقرير مراقب الحسابات عن أعمال التأكيد على الثقة فى النظام.

ويمكن أن يقوم هذا التقرير فى صورته غير المتحفظة بمد العديد من الأطراف بالعديد من المعلومات التى تفيدهم كثيراً فى الثقة فى إمكانية الاعتماد على النظم التى يستخدمونها فى التجارة الإلكترونية أو التى يدفعون عنها أتعاب للمستخدم.

أضف إلى ذلك أن الإدارة ومجلس الإدارة يمكن أن يحققوا مزيداً من الثقة فى النظم الداخلية عن طريق إخضاعها لرقابات ملائمة. كما أن الشركات يمكن أن تستفيد بخدمات المراجعة الداخلية فى تطوير النظم بما يحقق سمعتها الطيبة والحفاظ على وتدعيم موقفها أمام المنافسين وزيادة حصتها من السوق.

ويتكون التقرير النظيف أو غير المتحفظ لمراقب الحسابات عن أعمال اختبار الثقة فى النظام من سبعة عناصر وهى :

- عنوان التقرير.
- الجهة الموجه لها التقرير.
- الفقرة التمهيدية.
- فقرة لفت الإنتباه.
- فقرة النطاق.
- فقرة الحقيقة.
- فقرة الرأى.

ويكون عنوان التقرير " تقرير مراقب الحسابات " عن أعمال اختبار الثقة فى النظام.

ويوجه التقرير إلى مجلس إدارة الشركة.

وتشتمل الفقرة التمهيدية على ما يلى :

" لقد قمنا باختبار المزاعم التى أعدتها إدارة شركة المنصورة للأسمدة، بأنها لديها رقابات فعالة على نظام الخدمات المالية وبما يقدم تأكيداً معقولاً بأن :

- النظام كان متاحاً للتشغيل والاستخدام فى الأوقات المحددة سلفاً فى قائمة أو اتفاقات مستوى الخدمة.
- النظام له حماية من الحيازة المادية والمنطقية غير المرخص بها.
- تشغيل النظام كان كاملاً ودقيقاً ومعتمداً من صاحب الصلاحية وفى التوقيت المناسب.

- النظام يمكن تحديثه عندما يكون ذلك مطلوباً وبطريقة تمنحه باستمرار خاصية الإتاحة والأمن والتكامل (الصيانة) خلال الفترة من شهر يناير 2007 حتى شهر أبريل 2007 وذلك وفقاً لمبادئ ومعايير التأكيد على الثقة فى النظم المتعارف عليها. أن هذه المزايم مسئولية إدارة شركة المنصورة للأسمدة، بينما تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأى عليها بناء على اختيارنا لها ."

وتشير فقرة لفت الإنتباه إلى ما يلى :

" يمكن الحصول على المعلومات الإضافية عن مبادئ ومعايير التأكيد على الثقة فى النظم من موقع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية [www. EICPA.org](http://www.EICPA.org)

وفيما يتعلق بوصف الإدارة لجوانب نظام الخدمات المالى الذى يغطيه هذا التقرير فيمكن الرجوع إليه فى التوصيف المرفق لشركة المنصورة للأسمدة لنظام الخدمات المالية ."

أما فقرة النطاق فتشير إلى ما يلى :

" لقد قمنا باختبارنا وفقاً لمعايير التصديق المهنية المتعارف عليها. والتى تتضمن عمل اختبار عينات للأدلة المؤيدة لمزايم الإدارة، وآداء الإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية فى ضوء الظروف المحيطة، ونعتقد أن الاختبار الذى قمنا به يقدم أساساً معقولاً لإبداء الرأى ."

وتشير فقرة الحقيقة إلى ما يلى :

" وبسبب أوجه القصور المتلازمة فى الرقابات، فقد تحدث أخطاء أو غش ولا يتم اكتشافه. وأكثر من ذلك فإن توقع أية استنتاجات، بناء على ما توصلنا إليه من نتائج للفترات المستقبلية سيكون عرضة للخطر، أن أية تقديرات ما فى النظام أو الرقابات، أو تقديرات فى متطلبات التشغيل، أو الفشل فى عمل تغييرات فى النظم إذا لزم الأمر قد يغير مدى صحة مثل هذه الاستنتاجات."

أما فقرة الرأي فتشير إلى ما يلي :

"ومن رأينا أن مزاعم الإدارة بأن لديها رقابات فعالة على نظام الخدمات المالية بشأن الإتاحة، الأمن، التكامل، والاستمرارية، بما يقدم تأكيد معقول بأن النظام كان متاح للتشغيل والاستخدام كما كان مطلوباً، وأن النظام كان آمناً، كما أشرنا إليه أعلاه خلال الفترة من شهر يناير 2007 حتى شهر أبريل 2007 استناداً إلى مبادئ ومعايير الثقة في النظم قد تم تحديدها بعد في كل جوانبها الهامة".

ويلاحظ على هذا التقرير ما يلي :

#### أ- عنوان التقرير

يعنون التقرير بأنه تقرير مراقب الحسابات عن أعمال اختبار الثقة في النظام.

#### ب- وجهة التقرير

يوجه التقرير إلى مجلس إدارة ( أو إدارة ) الشركة.

#### ج- الفقرة التمهيدية

يشير مراقب الحسابات في الفقرة التمهيدية من التقرير النظيف إلى

ما يلي :

- أنه قام بعملية اختبار.
- أن مجال الاختبار كان مزاعم الإدارة عن صدق وأمن النظام.
- المبادئ الأربع التي تزعم الإدارة أن النظام لم يستوفها.
- أن الإدارة أعدت مزاعمها استناداً إلى معايير الثقة في النظم.
- أن المزاعم مسئولية الإدارة.
- أن مسئولية اختبار هذه المزاعم وإبداء الرأي عليها.

#### د- فقرة لفت الانتباه

الفقرة الثانية في التقرير النظيف عن أعمال اختبار مزاعم الإدارة

بشأن الثقة في النظام هي فقرة لفت الانتباه تتضمن ما يلي :

- الإشارة إلى إمكانية الحصول على المعلومات الإضافية عن معايير ومبادئ التأكيد على الثقة من جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- الإشارة إلى إمكانية الرجوع إلى تقرير الإدارة عن وصف النظام.

#### هـ- فقرة النطاق

الفقرة الثالثة فى التقرير النظيف هي فقرة النطاق التى يشير فيها المراجع إلى الأعمال التنفيذية للاختبار.

#### و- فقرة الحقيقة

الفقرة الرابعة فى التقرير النظيف هي فقرة الحقيقة حيث يشير المراجع إلى أن :

- الرقابات على النظام يمكن أن يكون بها أوجه قصور متلازمة.
- الأخطاء والغش يمكن حدوثهما ولا يتم كشفهما.
- الاستنتاجات الخاصة بالمستقبل عرضه للتغيير.

#### ز- فقرة الراى

الفقرة الخامسة فى تقرير مراقب الحسابات عن اختبار مزاعم الإدارة بشأن صدق وأمن النظام هي فقرة الراى التى يبدى فيها المراجع رأياً بأن :

- الإدارة لديها رقابات فعالة على النظام.
- النظام يستوفى مبادئ الثقة. وذلك عن فترة 3، أو 6 شهور.
- أن مقياس الثقة هو المبادئ والمعايير المعروفة فى هذا الشأن.

وسنعرض فيما يلى لنموذج كامل عن تقرير مراجع الحسابات عن أعمال اختبار الثقة فى النظام :

## تقرير مراقب الحسابات عن أعمال إختبار الثقة فى النظام

السادة / رئيس وأعضاء مجلس إدارة شركة الياسمين التجارية

لقد قمنا باختبار المزاем التى أعدها شركة الياسمين التجارية - شركة مساهمة مصرية - بأن لديها رقابات فعالة على نظام الخدمات المالية وبما يقدم تأكيداً معقولاً بأن النظام كان متاحاً للتشغيل والاستخدام فى الأوقات المحددة سلفاً فى قائمة أو إتفاقات مستوى الخدمة، وأن النظام له حماية من الحيازة المادية والمنطقية غير المرخص بها، وأن تشغيل النظام كان كاملاً ودقيقاً ومعتمداً من صاحب الصلاحية وفى الوقت المناسب. وأن النظام يمكن تحديثه عندما يكون ذلك مطلوباً أو بطريقة تمنحه باستمرار خاصة الإتاحة والأمن والتكامل والقابلية للصيانة باستمرار خلال الفترة من أول يناير 2007 حتى نهاية مارس 2007 وذلك وفقاً لمبادئ ومعايير التأكيد على الثقة فى النظم المتعارف عليها.

إن هذه المزاем مسئولية إدارة شركة الياسمين التجارية، بينما تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأى عليها بناءً على إختبارنا لها.

لقد قمنا باختبارنا وفقاً لمعايير التصديق المهنية المتعارف عليها والسى تتضمن عمل إختبار عينات للأدلة المؤيدة لمزاем الإدارة وأداء الإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية فى ضوء الظروف المحيطة.

ونعتقد أن الإختبار الذى قمنا به يقدم أساساً معقولاً لإبداء الرأى، ويمكن الحصول على العديد من المعلومات الإضافية عن مبادئ ومعايير التأكيد على الثقة فى النظم من .....، وفيما يتعلق بوصف الإدارة لجوانب نظام الخدمات المالى الذى يغطيه هذا التقرير فيمكن الرجوع إلى التوصيف المرفق لشركة الياسمين التجارية لنظام الخدمات المالية.

وبسبب أوجه القصور المتلازمة فى الرقابة، فقد تحدث أخطاء أو غش ولا يتم إكتشافه، كما أن توقع أية إستنتاجات بناءً على ما توصلنا إليه من نتائج للفترات المستقبلية سيكون عرضة للخطر، أن أية تقديرات فى النظام أو فى الرقابات أو أية تقديرات فى متطلبات التشغيل، أو الفشل فى عمل تغييرات فى النظام إذا لزم الأمر قد يغير مدى صحة مثل هذه الإستنتاجات.

" ومن رأينا أن مزاعم الإدارة بأن لديها رقابات فعالة على نظام الخدمات المالية بشأن الإتاحة، الأمن، التكامل والإستمرارية بما يقدم تأكيد معقول بأن النظام كان متاحاً للتشغيل والاستخدام كما كان مطلوباً، وأن النظام كان آمناً كما أشرنا إليه أعلاه خلال الفترة من أول شهر يناير 2007 حتى نهاية شهر مارس 2007 استناداً إلى مبادئ ومعايير الثقة فى النظم قد تم تحديدها بعد فى كل جوانبها الهامة .

مراقب الحسابات

الإسكندرية فى 2007/4/5

ياسر شحاته السيد

وتجدر الإشارة إلى أن مراقب الحسابات قد يبدى لرأى غير نظيف (متحفظ أو معاكس) فى تقريره عن أعمال اختبار الثقة فى النظام، وفى هذه الحالة سيتم إضافة فقرة توضيحية قبل فقرة الرأى لشرح أسباب إبداء رأى متحفظ أو معاكس وسيتكون التقرير فى هذه الحالة من العناصر التالية :

- أ- عنوان التقرير.
- ب- الجهة الموجهة لها التقرير.
- ج- الفقرة التمهيدية.
- د- فقرة لفت الإنتباه.
- هـ- فقرة النطاق.
- و- فقرة الحقيقة.
- ز- فقرة توضيحية.
- ح- فقرة الرأى المتحفظ أو المعاكس.

كما يمكن لمراقب الحسابات الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء أى تأكيد عن الثقة فى النظام فى تقريره عن أعمال اختبار الثقة فى النظام وفى هذه الحالة لن يحتوى التقرير على فقرة النطاق وستبدأ الفقرة التمهيدية بعبارة " كلفت باختبار المزاعم التى أعدتها شركة الياسمين بدلاً من " قمنا باختبار المزاعم التى أعدتها شركة الياسمين ولن يذكر فى الفقرة التمهيدية جملة " إن مسئوليتنا إبداء الرأي على تلك المزاعم بناءً على اختبارنا لها ".

ويتكون التقرير فى حالة الامتناع عن إبداء الرأي من العناصر

التالية:

- أ- عنوان التقرير.
- ب- الجهة الموجه لها التقرير.
- ج- الفقرة التمهيدية.
- د- فقرة لفت الإنتباه.
- هـ- فقرة الحقيقة.
- و- فقرة توضيحية لشرح أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي.
- ز- فقرة الإمتناع عن إبداء الرأي.

## المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
5	مقدمة .....
	الفصل الأول
7	جودة المراجعة <i>Audit Quality</i>
	الفصل الثاني
61	خطر المراجعة <i>Audit Risk</i>
	الفصل الثالث
105	تطور مسئولية مراجع الحسابات الخارجى عن الرقابة الداخلية
	الفصل الرابع
139	اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات صحة العمليات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية
	الفصل الخامس
171	اختبارات صحة التفاصيل فى أرصدة الحسابات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية
	الفصل السادس
193	فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية)
	الفصل السابع
239	مراجعة القوائم المالية المختصرة والعلومات المالية القطاعية والعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية
	الفصل الثامن
267	مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة
	الفصل التاسع
295	إختبار العلومات المالية المستقبلية
	الفصل العاشر
309	مسئولية المراجع فى إكتشاف الغش والتقرير عنه
	الفصل الحادى عشر
	المراجعة وتكنولوجيا العلومات واستخدام الحاسب الآلى (المراجعة المستمرة فى التجارة الإلكترونية C.A. – التأكيد المهنى على الثقة فى موقع الشركة على شبكة الإنترنت Web.Trust والثقة فى نظم العلومات Sys.Trust)
319	
377	محمويات الكتاب .....













Bibliotheca Alexandrina



1194079



**دار التعليم الجامعي**

١٨ شارع عبد السلام - برج زهرة النخيل - عباسي - الإسكندرية - ج.م.ع  
تليفاكس: ٠٣/٥٥٦٣٩٦١ موبايل: ٠١٨٣١٧٩٦١ ٠٠٢/٠  
٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩ Email : darlalem@yahoo.com